© CANADA DEPARTMENT OF JUSTICE, 2001 PERMISSION TO REPRODUCE GRANTED TO HER MAJESTY IN RIGHT OF CANADA, AS REPRESENTED BY THE DEPARTMENT OF JUSTICE, ON 3RD. OF DECEMBER, 1996. ALTHOUGH EVERY EFFORT HAS BEEN MADE TO ENSURE THE ACCURACY OF ITS CONTENTS, THE DEPARTMENT OF JUSTICE ASSUMES NO RESPONSIBILITY FOR THE ACCURACY OR RELIABILITY OF THE INFORMATION CONTAINED HEREIN.

REPRODUCTION IN WHOLE OR IN PART THROUGH MICROMEDIA IS PERMITTED, SUBJECT TO THE FOLLOWING RESTRICTIONS. TRANSLATIONS AND MODIFICATIONS ARE NOT PERMITTED.

ALTHOUGH EVERY EFFORT HAS BEEN MADE TO ENSURE THE ACCURACY OF ITS CONTENTS, NO REPRODUCTION BY MICROMEDIA SHALL.SUGGEST THAT THE MINISTER OF JUSTICE ASSUMES ANY LIABILITY FOR THE ACCURACY OR RELIABILITY OF THE INFORMATION CONTAINED HEREIN.

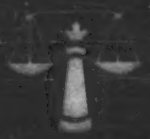
micromedia
a division of IHS Canada

20 Victoria Street
Toronto, Ontario M5C 2N8
Tel.: (416) 362-5211
Toll Free: 1-800-387-2689
Fax: (416) 362-6161
Email: info@micromedia.on.ca

SERVING CANADIANS

BOOKLET 7

THE HARMONIZATION OF FEDERAL TAX LEGISLATION



The Harmonization of Federal Legislation with the Civil Law of the Province of Quebec and Canadian Bijuralism

Second Publication

Department of Justice Canada
Ministère de la Justice Canada

Canada

THE HARMONIZATION OF FEDERAL TAX LEGISLATION

Marc Cuerrier

National Library of Canada cataloguing in publication data

Main entry under title :

The harmonization of federal legislation with the civil law of the Province of Quebec and canadian bijuralism. Second publication.

Text in English and French on inverted pages.
Title on added t.p. : L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil de la province de Québec et le bijuridisme canadien. Deuxième publication.
Includes bibliographical references.
Issued also on the Internet and on CD-ROM.

1. Common law — Canada.
2. Civil law — Quebec (Province)
3. Conflict of laws — Canada.
4. Comparative law.
I. Canada. Dept. of Justice.

KE432.H37 2001 342.71'042 C2001-980147-5E

Published by authority of the Minister of Justice and Attorney General of Canada

© Minister of Justice and Attorney General of Canada 2001

Printed in Canada

CAT: J2-176/7-2001
ISBN: 0-662-65729-2
TE: The Harmonization of Federal Legislation with the Civil Law of the Province of Quebec and Canadian Bijuralism.
STE: The harmonization of federal tax legislation.
TF: L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil de la province de Québec et le bijuridisme canadien.
STF: L'harmonisation de la législation fiscale fédérale.

101-05210/

TABLE OF CONTENTS

Introduction 1

Part one: Aspects of Harmonization in Fiscal Legislation 2

1.1 The *Interpretation Act* 2

1.2. Certain judgments rendered in fiscal matters involving the concepts of complementarity and uniformity 3

1.2.1 Examples of cases where complementarity between provincial private law and federal fiscal law was recognized 3

1.2.2 Examples of cases where uniformity prevailed 6

1.3 Harmonization issues in the area of tax 9

1.4 The process of harmonization of fiscal legislation 10

1.5 Harmonization methodology of fiscal legislation 11

Part two: Study Topics and Areas 11

2.1. *Propriété effective*/beneficial ownership 12

2.1.1 Trusts 12

2.1.2 Security interest and the field of security 13

2.1.3 Acquisition and disposition of property 14

2.2. Partnerships 14

2.3. Right or interest in property/*droit dans ou sur un bien* 17

2.4. "Leasehold interest"/*Tenure à bail* 17

2.5. Implicit dissociation 18

2.6. The concepts of *mandataire* and "agent" 19

2.7. Harmonization and international law 19

2.8. Licence 20

Conclusion 21

THE HARMONIZATION OF FEDERAL TAX LEGISLATION

By Marc Cuerrier,
General Counsel,
Civil Code Section,
Department of Justice Canada

This text was first written for the proceedings of the APFF's annual conference held October 4, 5 and 6, 2000. Bill C-43, mentioned in the text, died on the Order Paper when elections were called December 17, 2000. The content of the bill was reintroduced in the House of Commons on March 21, 2001 by way of Bill C-22.

Introduction*

The harmonization project in the area of federal tax legislation is being pursued as part of a process of legislative revision designed to ensure that civil law and common law are adequately reflected in both language versions. This process is not to be confused with the harmonization of Quebec tax laws with federal fiscal legislation[1], nor with the commodity tax harmonization work[2].

In the fall of 1999, Tax law was identified as one of the key areas requiring harmonization no less than regulatory law and trade law. The Department of Justice Canada, in cooperation with the Department of Finance Canada and the Canada Customs and Revenue Agency, plans, in the next few years, to address the harmonization of tax laws and regulations[3]. The harmonization of fiscal legislation is a practical undertaking, not a Byzantine and academic exercise. Taxpayers, program managers, Canada Customs and Revenue Agency officials, to name but a few, are routinely faced with harmonization problems on a daily basis. Harmonization is designed to ensure effective enforcement of federal fiscal legislation in civil law as well as common law jurisdictions. Considering that fiscal legislation has major patrimonial consequences, it is important to ensure that these laws are correctly understood and applied by all Canadians, whatever the legal system they are governed by.

The first part of this article will deal with certain aspects of harmonization in a fiscal context, or to be more specific, with situations of complementarity and uniformity, whereas the second part will deal with the harmonization work, more specifically the harmonization methodology used, the characterization of problems and the various solutions being considered. The final part of the text will deal with a number of specific harmonization issues raised by the tax community on which the federal government will focus in the coming months.

---

* The author takes this opportunity to thank M[e] Karl Chemsi, Sandra Hassan and Louis L'Heureux, for their valuable contribution to the drafting of this document, as well as M[e] Marie-Claude Gaudreault, Marie-Claude Gervais and Joseph Sirois for their collaboration to its review.

1 Process by which the Quebec government aligns its tax measures on those of the federal government by making the required adjustments.

2 Harmonized Sales Tax: refers to the replacement, by a single harmonized tax on added value, of the retail sales taxes of Nova Scotia, New Brunswick, Newfoundland and Labrador, as well as the federal Goods and Services Tax in these provinces.

3 Department of Justice Canada, Backgrounder "A Bill to harmonize federal law with the civil law of the Province of Quebec" (accompanying the press release issued when Bill S-22 *A First Act to harmonize federal law with the civil law of the Province of Quebec and to amend certain Acts in order to ensure that each language version takes into account the common law and the civil law* was tabled, 11 May 2000).

PART ONE: ASPECTS OF HARMONIZATION IN FISCAL LEGISLATION

When Parliament legislates measures in one of its areas of competence in accordance with section 91 C.A. 1867, such as, for example, taxation (91(3) C.A. 1867), it refers on many occasions to private law concepts that come under provincial authority in accordance with subsection 92(13) C.A. 1867. Complementarity is thus achieved between provincial private law and federal legislation. On the other hand, Parliament also has the power, under the constitution, to create any rule of law that does not lie within its competence where such rules are accessory or ancillary to one of its powers provided for in 91 C.A. 1867. The federal legislator typically takes this course so as to ensure consistency on the national level in the application of the law. There is thus dissociation between provincial private law and federal legislation.

For more details regarding the harmonization process, see M[e] Louise Maguire Wellington's article in issue no. 4.

1.1 The *Interpretation Act*

S-4 proposes additions to the federal *Interpretation Act*, mainly the new sections 8.1 and 8.2, which officially enshrine the principle of complementarity of provincial private law:

> **Section 8.1** "Both the common law and the civil law are equally authoritative and recognized sources of the law of property and civil rights in Canada and, unless otherwise provided by law, if in interpreting an enactment it is necessary to refer to a province's rules, principles or concepts forming part of the law of property and civil rights, reference must be made to the rules, principles and concepts in force in the province at the time the enactment is being applied."
>
> **Section 8.2** "Unless otherwise provided by law, when an enactment contains both civil law and common law terminology, or terminology that has a different meaning in the civil law and the common law, the civil law terminology or meaning is to be adopted in the Province of Quebec and the common law terminology or meaning is to be adopted in the other provinces."

Mr. Henry Molot's article in issue no. 5 discusses this section of Bill S-4 in greater depth.

In addition to the principle of complementarity, may we mention here and now that these new provisions establish other major interpretation rules, especially in the context of fiscal law. On the one hand, section 8.1 attributes an evolutionary character to private law expressions of the provinces used in federal acts. For example, while the *I.T.A.* uses the term *privilège* and makes no reference to the new terminology of the *Civil Code of Quebec*, the interpreter of the clause will need to update the terminology used in the Act and replace the term *privilège* by *priorité* or *hypothèque légale* as the case may be.

On the other hand, section 8.2 of the *Interpretation Act* specifies that where a text uses civil law as well as common law terms, the former will be applicable in Quebec and the latter (common law) in the other provinces. Thus, a British Columbia taxpayer who comes across the term "immovable" in the *I.T.A.*, could not assume, based on the dictionary definition, that the legislator has incorporated into it a new concept which might entitle him, among other things, to claim a capital

cost allowance or investment tax credit on property located in British Columbia. "Immovable", a civil law term, would apply only to Quebec taxpayers if it were to be used in the *I.T.A.*[4]

1.2. Certain judgments rendered in fiscal matters involving the concepts of complementarity and uniformity

In the context of the application of Canadian fiscal laws, the courts generally recognize the principle of complementarity of the provincial private law whenever a private law concept is not defined in tax legislation. On the other hand, even where such a private law concept is not defined, a certain line of cases recommends uniform application of federal tax legislation Canada-wide, irrespectively of provincial private law. There is consequently a cleavage between these two major trends, and case law on this issue does not always allow the identification of clear rules.

A brief review of a number of jurisprudential decisions will help identify the issues involved in the process of harmonization of federal tax legislation.

1.2.1 Examples of cases where complementarity between provincial private law and federal fiscal law was recognized

Failing a text to the contrary, it is usually to the fundamental law of the individual provinces that we must turn to interpret a private law concept used in federal statutes. This principle was commented upon in the following terms by professors Jean-Maurice Brisson and André Morel, in the context of fiscal law enforcement:

> The most persuasive example of this is undeniably the *Income Tax Act* (and tax legislation in general). One is even tempted to say that the *Income Tax Act* is superimposed on juridical acts subject to the civil law in virtually all of its provisions, so that consequences suitably adapted to its purpose may be drawn from those transactions.
>
> [...]
>
> It can be concluded, therefore, that the *Income Tax Act*, a public law statute *par excellence*, is in principle ineffective without indirectly referring to the civil law. If, for example, the Act were to provide "no special definition of the word 'sale' or any special meaning [...] one must consider that word in the light of the law of the Province of Quebec as applied to the relationship created by the agreement. [*Olympia and York Developments Ltd.* v. *The Queen*, [1981] 1 F.C. 691, 697]"[5]

Professors Morel and Brisson further note as follows:

> The same is true with respect to the process of compulsory execution of the federal government's tax claims, which necessarily presupposes that one resort indirectly to the Civil Code in determining the respective rights of the parties in seized property.[6]

The principle of complementarity of federal and provincial legislation has often been articulated by Canadian courts. The following excerpt from Justice Décary's decision,[7] dealing with the

---

4 Note: the term *immovable* is already used in the *Excise Tax Act*.

5 J.-M. Brisson and A. Morel, "Federal Law and Civil Law: Complementarity, Dissociation", in *The Harmonization of Federal Legislation with Quebec Civil Law and Canadian Bijuralism, Collection of Studies* (Ottawa: Department of Justice Canada, 1999) at 246.

6 Ibid. at 246. On the subject of collection, the *I.T.A.* contains many specific provisions for particular rules of enforcement, which has led the courts to conclude that in matters of collection, the *I.T.A.* is a self-contained code. In this connection, see the *Marcoux* decision discussed under the following topic.

complementary relationship between fiscal legislation and provincial law is a landmark in judicial history:

> In my opinion fiscal law is an accessory system, which applies only to the effects produced by contracts. Once the nature of the contracts is determined by the civil law, the *Income Tax Act* comes into effect, but only then, to place levy. Application of the *Income Tax Act* is subject to a civil determination, whether such a determination be according to civil or common law. There is no need, in deciding as to the nature of the contracts, to have recourse to the theory popular in fiscal law of form and substance, if the private law of the place where the contract was concluded, which is the Civil Code in the case at bar, contains provisions the effect of which is comparable to that theory.

The same principle is taken up by Justice Addy of the Federal Court Trial Division in the matter of *Olympia and York Developments Ltd.* v. *R.*[8] The court had to determine whether there had been sale of a property and, if not, whether the transactions had resulted in a disposition within the meaning of tax legislation. The Honourable Justice Addy began by noting as follows:

> It is evident that the rights of the parties to the contract and all matters governing various agreements and legal relations arising from the actions of the parties to those agreements must be determined in accordance with the law of the Province of Quebec.
>
> The rights of the parties arise out of the agreement filed as Exhibit 1 and full consideration must be given to its terms. Since there is no special definition of the word "sale" or any special meaning to be attached to it in the *Income Tax Act*, one must consider that word in the light of the law of the Province of Quebec as applied to the relationship created by the agreement (Exhibit 1).[9]

He continues later in the same vein, dismissing the principles of common law that had been submitted to him to define the concept of sale.

> It now remains to be considered whether, in the light of these findings, a sale has taken place according to the laws of the Province of Quebec.
>
> I have considered without applying them the following cases: *Cornwall* v. *Henson* ((1899) 2 Ch. 710); *Trinidad Lake Asphalt Operating Company, Limited* v. *Commissioners of Income Tax for Trinidad and Tobago* ((1945) H. of L. A.C. 1); *Buchanan* v. *Oliver Plumbing & Heating Ltd.* ((1959) O.R. (C.A.) 238); together with the passages in 19 C.E.D., Chapter IX and Halsbury's, Third Edition, Volume 34 referred to by counsel. These, of course, constitute exclusively English common law jurisprudence on the subject. The law of real property is one of the areas where common law and civil law principle's are most likely to be at variance or at least to flow from different fundamental premises. At common law, the nature of the relationship existing between a vendor and purchaser of real estate under given circumstances is governed to a large extent by the distinctions between legal and equitable ownerships, estates and remedies and by the principles applicable to various categories of trusts and trustees. None of these concepts even exist in civil law. To seek by way of common law jurisprudence to reach a solution to the present issue would be to venture out on a perilous journey over rocky and tortuous roads, fraught with pitfalls, which would lead to a mere cul-de-sac, if one were fortunate.[10]

---

7 *R.* v. *Lageux*, 74 D.T.C. 6569 at 6572 (F.C.T.D.). See also comments of Justice Bastin (in dissent) in *Kingsdale Securities Co. Ltd.* v. *M.N.R.*, 74 D.T.C. 6674 at 6692 (F.C.A.) [hereinafter *Kingsdale Securities*].

8 80 D.T.C. 6184 (F.C.T.D.) [hereinafter *Olympia and York*].

9 Ibid. at 6187.

10 Ibid. at 6189-6190.

The principle of complementarity of provincial private law had already been spelled out in 1960 in *Perron* v. *MNR*,[11] a case involving the concept of disposition (before the definition was introduced in the legislation). A review of the jurisprudence and doctrine in support of the complementarity principle, which was then applicable in the matter, is summarized in the following terms by the judge:

> In the case of *His Majesty the King and Dominion Engineering Company Limited* (1944) S.C.R. 371, 376 (2 DTC 674), the Honourable Mr. Justice Rand expressed the following opinion:
>
> > ...If income tax is a creation of the Act which imposes it, that Act must apply within the framework of the civil laws governing legal relationships between individuals. The tax is grafted, as it were, on the legal tree which covers with its shadow the rights and obligations arising from the contracts. Simon's Income Tax, Vol. 1, p. 48, No. 62, states: "Taxation law does not exist in vacuo. It has regard to situations and transactions the exact force and effect of which are determined and regulated by the general law. It is true that for particular purposes a taxing statute may build on a basis of hypothesis, as in the case of those sections of the *Income Tax Act, 1952*, which deem income arising under a settlement (as specially defined) to be the income of the settler notwithstanding express provision to the contrary of the governing document. This artificial treatment is, of course, confined by the legislature to the purposes of the *Income Tax Act*; the general law is otherwise in full force, so that even in the case of these sections it is important in the first place to construe the settlement according to the correct legal principles in order to see whether and in what manner the sections apply.
> >
> > In other cases, it is vital that the true legal position of the taxpayer in relation to a transaction giving rise to an item of apparent income should be appreciated before any attempt is made to apply the taxing Act to the case.
>
> That opinion reflects the obiter dictum of the Honourable Mr. Justice Williams in *Tweddle* v. *Federal Commission of Tax* 7 A.T.D. 186, 190:
>
> > It is not suggested that it is the function of income tax Acts or of those who administer them to dictate to taxpayers in what business they shall engage or how to run their business profitably or economically. The Act must operate upon the results of a taxpayer's activities as it finds them.
>
> It should be remembered that the legal relationships of the parties to a contract and the consequences of that contract must be respected by the persons responsible for administering the *Income Tax Act*. What must be taken into account above all are the real nature of the contracts and their effects on the contracting parties and on third parties, with respect to the general law of the place—common law, or Quebec Civil Law, as the case may be.[12]

The courts have also applied provincial private law in many other tax areas despite the balkanization that such an approach could lead to. Some judgments of the Supreme Court of Canada highlight this tendency. Examples that come to mind are the judgment delivered in *Continental Bank Leasing Corporation* v. *R.*[13] where the law of the province of Ontario was applied so as to determine if a partnership had been created. We recall also the decision in *Sura* v. *R.*[14]

---

11 60 D.T.C. 554 (T.A.B.).

12 Ibid. at 556-557.

13 98 D.T.C. 6501 (S.C.C.).

14 62 D.T.C. 1005 (S.C.C.). See also *Côté* v. *R.*, 99 D.T.C. (F.C.A.); *Dumais* v. *M.N.R.*, 89 D.T.C. 5543 (F.C.T.D.).

where the Supreme Court applied the provisions of the *Civil Code of Lower Canada* dealing with the matrimonial regime of community of property in a dispute on income-splitting between the spouses.

Case law also provides many examples of the application of provincial private law in matters involving the transfer of property. In the Federal Court of Appeal case of *Brouillette* v. *R.*,[15] dealing with the fiscal impact of the transfer of shares to a minor, the dispute was settled on the basis of the civil law applicable at the time of the transaction. The transfer to a trust created on behalf of the minor was deemed to have been effected on the child's behalf within the meaning of subsection 73(5) of the old *I.T.A.* The comments of the court on the role of the federal legislator deserve to be underscored:

> [Translation] The legislator is deemed to know the existing law. It must have known, in 1987, that at least in Quebec the transfer of property to a minor could be effected via a trust under section 981a. of the *Civil Code of Lower Canada*. Since subsection 73(5) applied both to minor and major children, the legislator was not required to say that if minor children were concerned, the transfer should be made in accordance with the procedures applicable in the case of a transfer to a minor child. ... The legislator wanted to specifically ensure that the transfer for the benefit of a presumably minor child in all provincial jurisdictions is not jeopardized by the differences in form that might exist by virtue of applicable provincial laws.[16]

In the same vein, the judgment of the Federal Court of Appeal in *Hillis* v. *R.*[17] applies the law of the province of Saskatchewan to determine if there was irrevocable vesting within the meaning of subsection 70(6) of the *I.T.A.* As a final comment, we should mention the judgment rendered in the matter of *Furfaro-Siconolfi* v. *R.*,[18] where the provisions of the *Civil Code of Lower Canada* served as a legal basis to rule on the actual time when a transfer takes place between spouses.

1.2.2 Examples of cases where uniformity prevailed

Professors Jean-Maurice Brisson and André Morel appropriately sum up the other trend that derives from fiscal case law:

> In opposition to the commonly held view that the complementarity of provincial private law with federal private law legislation is accepted failing any provision to the contrary, it is sometimes suggested that federal legislation should be applied in the same way everywhere, in the interests of uniformity. [...] For the same reason it has sometimes been considered appropriate to interpret the *Income Tax Act* as overriding the civil law, using a common law rationale, to avoid giving the Act a broader scope within Quebec than it would have in some other province.[19]

In the judgment rendered by the Supreme Court of Canada in *Vancouver Society of Immigrant and Visible Minority Women* v. *MNR*,[20] the principle of complementarity of provincial private law was entirely discarded in the field of characterization of charitable organizations. Mr. Justice Gonthier expresses himself in no uncertain terms as follows:

---

15 99 D.T.C. 5458 (F.C.A.).

16 Ibid. at 5461-5462.

17 83 D.T.C. 5365 (F.C.A.). See also, for example, *Boger Estate* v. R., 91 D.T.C. 5506 (F.C.T.D.).

18 90 D.T.C. 6237 (F.C.T.D.).

19 Brisson and Morel, *supra* note 5 at 257-258.

20 99 D.T.C. 5034 (S.C.C.).

> It is well-known that the *I.T.A.* does not define "charity" or "charitable", other than to define "charity" to mean "a charitable organization or charitable foundation", which are themselves defined terms. Instead, as the Federal Court of Appeal stated in *Positive Action Against Pornography* v. *M.N.R.*, [1988] 2 F.C. 340, at p. 347, "the Act" appears clearly to envisage a resort to the common law for a definition of "charity" in its legal sense as well as for the principles that should guide us in applying that definition.
>
> [...]
>
> Parliament has, in effect, incorporated the common law definition of charity into the *I.T.A.*, and in doing so, has implicitly accepted that the courts have a continuing role to rationalize and update that definition to keep it in tune with social and economic developments. I note in passing that the definition of "charity" or "charitable" under the *I.T.A.* may not accord precisely with the way those terms are understood in the common law provinces, due to judicial decisions and provincial statutory incursions into the common law. The *I.T.A.*'s conception of charity, by contrast, is uniform federal law across the country.[21]

In another case dealing with donations in the area of tax,[22] the civil law of the province of Quebec had been set aside in favour of the uniform application of federal legislation. The issue was to determine whether the conveyance concluded between a father and his son constituted a donation in respect of the difference between the fair market value and the purchase price. While it is probable that the benefit conferred constituted a donation under Quebec law, the Court decided that no donation was involved within the meaning of the *I.T.A.*, since the Act had to be interpreted uniformly across Canada:

> In the present case we are dealing with a taxing statute which must be applied in the same manner throughout Canada and as the former Chief Justice Jackett stated, in dealing with different sections of the *Income Tax Act* even if the sale at an undervaluation constituted an indirect gift for the purposes of Article 712 of the *Quebec Civil Code*, this should not be taken to extend the application of Section 111 of the *Income Tax Act* in a litigation in that case in the Province of Quebec beyond what it would be in another Province.[23]

In *Marcoux* v. *Canada*,[24] the plaintiff invoked, against a garnishment made under subsection 224(1) of the *I.T.A.*, exemption from seizure of the supplementary retirement benefits under the *Civil Code* and the *Code of Civil Procedure* of the province of Quebec. The court dismissed the submission that civil law was applicable in respect to the procedures initiated under subsection 224(1) in the following terms:

> Mais il y a davantage. Les tribunaux ont maintes fois décidé de l'autonomie des lois fiscales, dont la *Loi de l'impôt sur le revenu*, les qualifiant de « code complet ». Au nom de l'uniformité d'application de cette loi fédérale et de l'égalité des contribuables devant le fisc, j'estime que par les termes du paragraphe 224(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le législateur fédéral a créé un mécanisme unique qui confère à sa disposition une autonomie véritable par rapport au droit privé.

---

21 Ibid. at 5057.

22 *Gervais* v. *R*, 85 D.T.C. 5004 (F.C.T.D.).

23 Ibid. at 5008.

24 2000 D.T.C. 6010 (F.C.T.D.). This judgment has been appealed.

The same reasons had been invoked by Mr. Justice Denault of the Federal Court in a decision involving the Quebec Ministry of Revenue and dealing with the application and enforcement of the *Excise Tax Act*:

> La *Loi sur la taxe d'accise*, tout comme la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985 (5e supp., ch. 2), contient en effet un code complet de perception des impôts en vertu duquel, après avoir reçu un avis de cotisation, un contribuable peut loger un avis d'opposition et en appeler éventuellement devant la Cour canadienne de l'impôt. Il n'est donc pas du ressort de cette Cour de décider du montant de la cotisation et des dépenses auxquelles un contribuable peut prétendre avoir droit.[25]

It is not only the civil law of the province of Quebec which is set aside in the name of uniformity of enforcement. In the matter of *Markevich* v. *R.*[26], the law of British Columbia was discarded:

> However, in my view even though the liability of the taxpayer to pay money due under the *Income Tax Act* is a debt to the Crown, and debt is a common law concept, there is no reason of policy for subjecting its enforceability to provincial law when this will detract from the uniform application of the statute without any justification. Indeed, if the law of British Columbia applies to the debt in question here it would be extinguished altogether.
>
> Moreover, I note that in *Vancouver Society of Immigrant and Visible Minority Women* v. *Canada (Minister of National Revenue)* (S.C.C.; January 28, 1999) (since reported, 99 DTC 5034), Gonthier J. said that, even though the *Income Tax Act* did not define the term "charitable", but left it to the courts to elaborate, the statute's conception of charity is uniform federal law across the country and does not accord precisely with the way these terms are understood in the common law provinces, due to judicial decisions and provincial statutory incursions into the common law.
>
> In my opinion, therefore, the *Income Tax Act* should be interpreted as creating a federal cause of action in the event that a taxpayer fails to pay tax duly assessed.[27]

The majority decision of the Federal Court of Appeal in the matter of *Construction Bérou Inc.* v. *R.*[28] highlights the tensions between the objectives of recognition and uniformity of private law. In this matter, the taxpayer had signed leasing agreements in respect of the financing of trucks. He deemed himself owner of the assets for the purposes of capital cost allowance and investment tax credit since, in his opinion, he had acquired these assets within the meaning of common law. This position was challenged by the Department on the ground that in civil law only the holder of the title-deed may be deemed the owner, so that only the financial lessor could be the owner and thus claim the capital cost allowance and investment tax credit. The appellant argued that the law should apply in a consistent manner and claimed the same tax benefits it would have been entitled to under common law had it been the real owner (beneficial ownership).

The Justices Létourneau and Desjardins interpreted the provisions of the law governing leases in such a way as to ensure a measure of horizontal equity between Quebec taxpayers and those in the common law provinces. To achieve this outcome, the two judges equated the lessee/lessor situation with that of legal/beneficial owner under the common law. Based on the decisions in

---

25 *MRQ* v. *Marcel Grand Cirque Inc.*, 98 D.T.C. 6565 (F.C.T.D.).

26 99 D.T.C. 5136 (F.C.T.D.).

27 Ibid. at 5145.

28 99 D.T.C. 5841 (F.C.A.) [hereinafter *Bérou*].

Olympia and York Developments Ltd.[29] and *Wardean Drilling Limited*,[30] the Justices adapted these common law principles so as to produce, in civil law, a result similar to that of other Canadian provinces. Mr. Justice Létourneau, in *Bérou*, explained why under the circumstances the uniformity of fiscal law prevails over compliance with the civil law:

> En somme, au terme de ces deux arrêts il y a, en vertu de la Loi, disposition ou acquisition d'un bien aux fins d'allocation du coût en capital lorsque les attributs ou accessoires normaux du titre, tels la possession, l'usage et le risque sont transférés. Je suis d'accord avec cette interprétation légale donnée à des fins fiscales au terme « acquis » que l'on retrouve dans la définition de « biens amortissables ». Sur le plan pratique, cette interprétation a le mérite de reconnaître, pour une législation fiscale d'application pancanadienne, une réalité commerciale transfrontalière et d'éviter de s'enterrer dans un légalisme indu, sectoriel et par surcroît stérile et inéquitable à une époque où le droit civil tend à se rapprocher de la common law. Il est tout de même significatif que le législateur, qui modifie annuellement la Loi pour, entre autres motifs, changer une disposition législative lorsque l'interprétation qui lui a été donnée ne permet pas de rencontrer les objectifs poursuivis, n'ait pas cru bon de répudier cette interprétation vieille de 30 ans. En outre, cette interprétation est conforme à l'intention législative exprimée au paragraphe 248(3) de la Loi, laquelle vise, comme je l'ai déjà mentionné, à assimiler le « beneficial ownership » d'un bien à diverses formes de propriété propres au droit civil du Québec.[31]

Mr. Justice Noël, for his part, has refuted this interpretation. In his dissent, he analyzed the civil law of the province of Quebec and, using it as a basis, was unable, despite the unfairness of the situation for Quebec taxpayers, to conclude that acquisition had taken place.

While the decisions discussed above are fairly recent, the principle of uniformity has been invoked for many years for the purpose of setting aside the private law of the provinces. For example, in 1971, in *Rosenstone* v. *DNR*,[32] it was for the sake of horizontal equity and uniform application of tax legislation that emphyteusis was treated as a leasehold tenure (leasehold interest):

> To be equitable, an income tax law must apply in general to the entire nation. In the present case it would not be fair because taxpayers in the Province of Quebec would enjoy an advantage that taxpayers in other provinces would not have. I feel it is clear that the legislator intended to include all leases, even emphyteusis, which is a lease by which "the proprietor of an immovable conveys it for a time to another, the lessee subjecting himself to make improvements, to pay the lessor an annual rent, and to such other charges as may be agreed upon" (*Civil Code*, Article 567).[33]

1.3 Harmonization issues in the area of tax

These few judgments highlight the existence of some tension between the acknowledgement of the peculiarities of private law in the provinces and uniform application of fiscal legislation. In the area of harmonization of tax laws, three objectives are being pursued: uniformity of treatment, respect of the civil law of the province of Quebec and reduction of the caseload of litigation. The harmonization expert will be responsible for finding the golden mean between horizontal equality

---

29 *Olympia and York*, *supra* note 8.

30 59 D.T.C. 5194 (Ex. Ct.).

31 Id., p. 5844.

32 71 D.T.C. 688 (T.A.B.).

33 Ibid. at 690-691.

(same fiscal treatment regardless of the law system applicable) and respect of the two major legal systems, that is, the civil law and the common law:

> Our goal is legal duality, not necessarily uniform application of a rule across Canada; it is to be achieved through respect for the nature and uniqueness of the concepts and principles of each legal system. The fact that each of the provincial legislators can adopt legal policies different from those of the other provinces and from those of Parliament provides the key justification of federalism.
>
> [...]
>
> In fact, if our goal is uniformity, what would be the use of our federal system and bijural culture? The need to give recognition to diversity should not however downplay the importance of demonstrating coherence and reducing conceptual and linguistic inconsistency.[34]

While it is true that bijuralism and diversity go hand in hand, is it legitimate to believe, and can we extrapolate from the pronouncements of Justice Décary in the *Brouillette* case, that it is incumbent on the legislator to anticipate and correct, if necessary and through explicit rules, the discrepancies of treatment resulting from the legal regimes of the different provinces? In the absence of specific rules bypassing provincial law and creating a uniform federal law, the law of each of the provinces should thus apply on a suppletive basis to complement federal legislation when it makes reference to private law notions or concepts.

1.4 The process of harmonization of fiscal legislation

On the same basis as most other federal enactments, tax legislation needs to be modernized in such a manner as to integrate the new terminology, new concepts and new institutions of the *Civil Code of Quebec*. The harmonization process in the area of tax legislation differentiates itself in two respects from that which led to the tabling of Bills C-50, S-22 and S-4. First, with regard to these three bills, it is the Minister of Justice who steered the legislative amendments within the parliamentary process. In fiscal matters, harmonization adjustments will be incorporated in the enactment on the same basis as other amendments to fiscal legislation, and responsibility for the parliamentary process will rest with the Department of Finance. This process has the benefit of being more expeditious, but with, on the other hand, more limited visibility of the harmonization changes.

Bill C-43,[35] tabled in the House of Commons on September 20, 2000, contains the first legislative changes resulting directly from the implementation of the *Policy on legislative bijuralism*:

- addition of "liquidator of the succession"/*liquidateur de la succession*[36] in both language versions;[37]

---

34 Michel Bastarache, "Le bijuridisme au Canada" (Lunch and Learn workshop on bijuralism and judicial authority, Department of Justice, Ottawa, 4 February 2000).

35 Bill C-43, *An Act to amend the Income Tax Act, the Income Tax Application Rules and certain Acts related to the Income Tax Act*, 2nd session, 36th Parl., 1999-2000 [hereinafter Bill C-43].

36 See new subsection 104(1) of the *I.T.A.* and the explanatory note, published June 12, 2000, which reads as follows: "One of the amendments to the subsection is the addition of "liquidateur de succession" to the list of persons deemed to be trusts or estates pursuant to the Act. The amendment aims to ensure that the Act reflects both the Quebec civil law and the law governing the other provinces".

37 The reasons for the change are fully explained in the section dealing with terminological obsolescence.

- substitution of "joint ownership"/*propriété conjointe* for "co-ownership"/*copropriété*[38] in both language versions;[39]
- addition of "hypothec"[40] in the English-language version.[41]

Bill C-43 also contains amendments to legislative provisions relating to trusts and the definition of "disposition". These amendments refer to the concept of beneficial ownership which has no equivalent in civil law. Why were these provisions not harmonized right away in Bill C-43? It is because they deal with complex notions for which there are no equivalents in civil law. They will be ultimately harmonized, but in-depth research is required before any amendments are proposed. Those harmonization problems for which solutions have been identified will be corrected in due course as new legislative proposals are introduced. These changes are clearly identified in the explanatory notes, as was the case for the harmonization changes made in the *Notice of ways-and-means,* Motion of June 5, 2000, now Bill C-43.

The second aspect which differentiates the harmonization process in fiscal matters from that which has prevailed for Bills C-50, S-22 and S-4 is that, in the fiscal area, comprehensive review of an Act such as the *I.T.A.* is not possible because of the significant number of new provisions adopted annually. The approach proposed for fiscal legislation involves reviewing the new legislation starting with budget 2000, with correlative changes to existing statutes being made gradually as scheduled.

1.5 Harmonization methodology of fiscal legislation

The first stage of the harmonization methodology involves identifying points of contact with the private law. We will not outline here the methodology set out by M[e] Louise Maguire Wellington in her article in issue no 4.

Once the points of contact have been identified, the harmonization expert then proceeds to track cases of complementarity or dissociation. When a complementarity relation is identified, the harmonization expert moves to the next step which is the characterization of the problem. In presence of a relation of dissociation, which occurs when the federal law sets up its own rules of private law, there is no harmonization of the provisions where these concepts are referenced.

Subsequently, the harmonization expert characterizes the harmonization problem and proposes one or more solutions. Finally, recommendations are submitted to the Department of Finance for incorporation in legislative provisions.

PART TWO: STUDY TOPICS AND AREAS

This second Part of this article provides an overview of the topics and concepts that have been identified as irritants to the tax community in respect of the application of federal tax legislation in

---

38 See new paragraph 107.4(1)(e) of the *I.T.A.*

39 The reasons for the change are fully explained in the section dealing with the neutral or generic term.

40 See new clause 108(2)(b)(iii)(D) and subsection 248(1) "disposition", subclause (b)(i) and paragraph (l) *I.T.A.*, and the explanatory notes to these provisions.

41 The reasons for the change are fully explained under the heading *Doublet*.

Quebec. It also presents problems arising from the implementation of the harmonization program in the area of fiscal legislation which require in-depth analysis.

2.1 *Propriété effective*/beneficial ownership

Federal tax legislation frequently uses the concepts of "beneficial ownership"/*propriété effective*. These concepts that originate from the common law have no equivalent in civil law, which makes problematic the application in Quebec of provisions where they are used, as is apparent in numerous doctrinal critiques on this issue.[42] These concepts occur in a variety of contexts, including that of the transfer of property to a trust, guarantees, concepts of disposition and acquisition, international fiscal agreements, rules limiting the choice of jurisdictions, etc.

While there is a presumption that equates certain legal institutions of the civil law to beneficial ownership in paragraph 248(3)(f) of the *I.T.A.*, such expressions remain vague for Quebec civil law experts.

2.1.1 Trusts

The comments of M[e] Maurice Regnier on the *Legislative proposals relating to trusts*, which were taken up in Bill C-43, reveal frustration within the tax community in Quebec with regard to the legislative fiscal provisions dealing with trusts:

> Comme telles ces mêmes propositions sur les fiducies sont une initiative heureuse pour les provinces anglaises, car elles suppriment plusieurs ambiguïtés découlant de l'apport de biens à une fiducie que le cédant peut révoquer en tout temps et dont il est le seul bénéficiaire. Comme le fiduciaire est effectivement un prête-nom, on se souvient que le texte fiscal n'y voit pas de disposition et, en conséquence, une réalisation des biens.
>
> Malheureusement, ces règles sont inapplicables aux fiducies du Québec, lesquelles diffèrent essentiellement des « *trusts* » anglais. Aussi, perpétue-t-on les concepts de « *legal ownership* » et de « *beneficial ownership* », qu'on traduit par l'expression « propriété effective », toutes des expressions qui n'ont aucun sens pour un juriste du Québec. On fait une tentative de réconciliation de cette notion de propriété effective avec celle de « *beneficial ownership* », mais elle se révèle un pur emplâtre, une pièce mal collée sur les fiducies du Québec.
>
> Mais il y a plus. Comme condition additionnelle pour éviter toute disposition, on ajoute que le fiduciaire doit être un mandataire à l'égard du bien qu'il a reçu. Cette condition s'explique par une ambivalence reconnue par la jurisprudence anglaise sur la possibilité qu'une personne puisse cumuler les doubles attributs de fiduciaire et d'agent. Dans le cadre du *Code civil du Québec*, cette situation n'a aucun sens. Une personne peut être soit un fiduciaire, soit le mandataire d'un tiers, mais pas les deux. Les biens du mandant n'appartiennent pas à son mandataire, tandis que ceux de la fiducie ne peuvent appartenir qu'à cette dernière.

---

42 See, among others: Jean-Pierre Bonin and Julie Lebreux, "Les fiducies et les récentes modifications législatives applicables aux fiducies personnelles (legislative proposals of December 23, 1998, and the Federal Budget, February 16, 1999)", in *Colloque 88 — La fiducie : le véhicule fiscal du nouveau millénaire* (Montreal: APFF, 2000); Diane Bruneau, "La rétroactivité des contrats en droit civil-impact fiscal", (1991) 39:3 Can. Tax J., at 536; Guy Fortin, "Economic Reality Versus Legal Reality; Planning for Trusts: Deemed Dispositions on January 1, 1999; Subsection 107(4.1) of the *Income Tax Act*" (1996 Tax Conference, CTF, 1997) 5:1-39; Jean-Marie Fortin, Catherine La Rosa, "Partage des biens en cas de dissolution", in *Congrès 1996* (Montreal: APFF, 1997) at 8:1-86; Bernard Goulet, "Amortissement fiscal : vue d'ensemble", (1995) 17:1, *Revue de planification fiscale et successorale*, at 13-82; Luc Martel, "Mise à jour sur l'exonération du gain en capital", in *Congrès 1992* (Montreal: APFF, 1993) at 591-670; Pierre Martel, "Acquisition de contrôle d'une corporation : analyse de concept", in *Congrès 1993* (Montreal: APFF, 1994) at 8:1-31; Michael Mcauley, "*Storm Clouds over Quebec Trust Law*" (*1994 Journées d'études fiscales — La planification successorale*, CTF, 1995) T.A.B. 1; André Morrissette, "Fiducies", *Colloque 63 — Réforme du Code civil et son impact sur l'impôt sur le revenu* (Montreal: APFF, 1993); Maurice Régnier, "De la morosité", (1998) R.ATF.S. 20:1; Manon Thivierge, "Forclusion d'hypothèques et reprise de biens", in *Congrès 1996* (Montreal: APFF, 1997).

> En somme, on a construit un échafaudage qui tente de codifier pour les neuf provinces du Canada la situation d'absence de disposition malgré le transfert à un « *trust* », mais qui ne tient aucunement debout pour les six millions de Québécois. Il n'est pas trop d'espérer qu'après un quart de siècle de ce régime dit de la réforme fiscale, les Finances diffèrent quelque peu leur boulimie d'amendements pour se sensibiliser aux particularités du droit québécois[43].

Many authors have noted the absence of equivalence in fiscal legislation between these common law and civil law concepts (especially since the coming in force of the *Civil Code of Quebec* which allows more extensive use of the trust in this province). Can a trustee act both as a trustee and agent in Quebec civil law? Is there an equivalent to the concept of "bare trust" in Quebec civil law? Is there a disposition, within the meaning of fiscal legislation, when an individual transfers assets to a trust and the transaction is subject to the civil law? Can the fundamental differences between the civil law trust, based on the concept of a separate patrimony and the common law trust, based on that of dual ownership between the trustee and beneficiaries, be resolved in a fiscal context?

Despite the administrative position of the Canada Customs and Revenue Agency on these issues, which attempts to smooth over the differences between the common law provinces and Quebec, taxpayers of this province will only rejoice at the idea that solutions, reflecting the peculiarities of the civil law of the province of Quebec, are currently being analyzed and will be presented to the tax community in the coming months.

2.1.2 Security interest and the field of security

In common law, the right of ownership may be subdivided into a set of multiple rights ranging from a simple interest as a lessee to a fee simple, which is the most complete interest in a property. Thus, a person is said to own an interest in a property rather than the property per se. This principle derives from the doctrine of tenures and estates going back to the Middle Ages and the feudal system. The right of ownership can therefore be split into multiple interests and, as such, the security interest is no more than an interest in the property which exists independently from the other rights. On the contrary, in Quebec civil law there is no such fragmentation of the right of ownership for the purpose of securing the right or interest of a creditor. Although the creditor may, in specific cases, acquire a real right in the debtor's property, this does not constitute a form of right of ownership within the meaning contemplated in common law (beneficial ownership and legal ownership).

On the one hand, it is appropriate to question the approach of referring to such concepts while taking into account the two legal systems, in each language version. On the other hand, and more specifically, it is important to ensure that the mechanisms of deemed trust for the purposes of guaranteeing source deductions, provided for example in subsection 227(4) of the *I.T.A.*, are well adapted to Quebec civil law. To that end, it is necessary, among other things, to ensure that the beneficial right provided for in the French version of subsection 227(4.1) of the *I.T.A.*, in favour of Her Majesty, has as wide a scope and applies in the same way in Quebec civil law as the term beneficial ownership of Her Majesty in common law. On this score, we note that the Federal Court has recently affirmed, in a motion to oppose seizure of movables,[44] that the presumed trust of

---

[43] Maurice RÉGNIER, "De la morosité", *Revue de planification fiscale et successorale*, volume 20, no. 1, Montreal, APFF, 1998.

[44] *In the matter of the Income Tax Act et al.* v. *Les Entreprises Forestières P.S. Inc. and Newcourt Financial Ltd.*, 20 September 2000, A.-1223-00 (F.C.T.D.).

Her Majesty confers on Her Majesty a beneficial right in a trust whose patrimony is separate from that of the execution debtor. Her Majesty is deemed to hold such a beneficial right of ownership in the property despite any other guarantee, including a mortgage. In the same vein, what to say of garnishment, provided for in subsection 224(1.2) of the *I.T.A.* for the purposes of levying source deductions? Does it apply uniformly in Quebec civil law and the common law?

Moreover, federal tax legislation uses several terms to define the right or interest encumbering a property for the purpose of securing payment of a debt or performance of an obligation. Whether we think of *garantie*, *sûreté* or again the new definition of *droit en garantie*[45] proposed in subsection 123(1) of the *Excise Tax Act*, these terms are used indifferently as equivalent to the concepts of "security interest", "security" or even "guarantee".[46] The whole corpus of federal legislation would benefit not only from harmonization but also uniformization in this field.[47]

2.1.3 Acquisition and disposition of property

The concepts of legal ownership and beneficial ownership are, in the common law, key to determining the time of acquisition of a property. Are these common law concepts applicable in Quebec for the purpose of determining, among other things, if a transaction subject to a leasing agreement is equivalent to an acquisition as defined in tax legislation? A number of authors have also raised the problems encountered in the application of these very concepts, not only in the context of leasing, but also of company takeovers, agreements with retroactive effect and mortgage/*hypothec* foreclosures.[48]

2.2 Partnerships

Partnerships are a major fiscal vehicle of the *I.T.A.*[49] However, since the concept of partnership is not defined therein,[50] it is necessary to have recourse to the private law of the provinces to determine, in a given situation, if a partnership has been formed.[51]

Partnerships in the common law provinces and those in the province of Quebec are quite similar. In Quebec civil law, a partnership agreement is defined as being "by which the parties, in a spirit of cooperation, agree to carry on an activity, including the operation of an enterprise, to contribute thereto by combining property, knowledge or activities and to share any resulting pecuniary profits".[52]

---

45 See the new definition proposed in subsection 123(1) of the *Excise Tax Act* (Bill C-24, *An Act modifying the Excise Tax and a Related Act, the Bankruptcy and Insolvency Act, the Budget Implementation Act, 1997, the Budget Implementation Act, 1998, the Budget Implementation Act, 1999, the Canada Pension Plan, the Companies' Creditors Arrangement Act, the Cultural Property Export and Import Act, the Customs Act, the Customs Tariff, the Employment Insurance Act, the Excise Act, the Income Tax Act, the Tax Court of Canada Act and the Unemployment Insurance Act*, 2nd session, 36th Parl., 1999-2000 (passed by the House of Commons and submitted to the Senate for adoption).

46 For example: sections 122.61(4); 223(5); 13(21.2)(*c*); 74.5(7); 79(3); 94(6); 96(2.2)(*f*); 224(1.3) *I.T.A.*

47 See *The Royal Bank of Canada* v. *The Queen*, [1999] 2818 E.T.C.

48 *Supra* note 42.

49 See sections 96 ff of the *I.T.A.*

50 Subsection 102(1) of the *I.T.A.* defines the concept of "Canadian partnership" without however actually providing a definition of "partnership".

51 Revenue Canada, Interpretation Bulletin IT-90, "What is partnership?" (9 February 1973); *M.N.R.* v. *Strauss*, [1960] C.T.C. 86 (Ex. Ct.); *Cole* v. *M.N.R.* [1964] C.T.C. 219 (Ex. Ct.); *Northern Sales (1963) Ltd.* v. *M.N.R.*, [1973] C.T.C. 239 (F.C.); *Derby Development Corp.* v. *M.N.R.*, [1964] Ex. C.R. 78; *Graves* v. *Her Majesty the Queen*, 90 D.T.C. 6300 (F.C.T.D.).

52 See art. 2186 *C.C.Q.*

In the common law provinces, a partnership is generally defined as being "the relation that subsists between persons carrying on a business in common with a view to profit".[53]

The first problem in connection with partnerships resides in the difficulty of determining if an agreement entered into by individuals earning income in common truly constitutes a partnership agreement. On the one hand, the agreement concluded by the taxpayers may prove to be a kindred legal institution such as co-ownership, joint possession or nominal expenditure company. In the context of Canadian bijuralism, this problem is exacerbated by the existence of entities similar to the partnership such as a joint venture, a consortium, a Nova Scotia Unlimited Liability Corporation,[54] etc. The label might also prove problematic in the context of the international tax system when taxpayers use hybrid entities, hailing from foreign legal institutions akin to partnership.

The second problem relating to partnerships has to do with the issue of determining if the partnership benefits from a legal personality separate from that of its members. For the purposes of income calculation, paragraph 96(1)(a) of the *I.T.A.* specifically provides that a partnership is deemed to be "a distinct person residing in Canada". On the other hand, for the other purposes of the Act, except as otherwise specified, a partnership does not have legal personality. The partnership is a vehicle for the partners and, as such, is exempted from filing tax returns, even though it is expressly subject to other obligations of compliance and filing of certain returns.

The treatment of a partnership not as a taxable entity, but as a vehicle, arises from the fact that in provincial private law the legal personality of a partnership is not generally recognized. Ms. Prieur noted in this connection:

> La volonté législative [de ne pas reconnaître la personnalité juridique à la société de personnes] est appuyée sur les règles civiles qui, tant au niveau de la common law que du droit civil québécois, considèrent qu'une société de personnes n'est pas une personne morale distincte mais un simple véhicule intermédiaire qui naît sans aucune procédure formelle mais selon les agissements des parties en cause.[55]

On the other hand, it goes without saying that a general conclusion of this nature does not have unanimous support, especially since the coming in force of the *Civil Code of Quebec*. In fact, the existence of the legal personality of a partnership is very much disputed in doctrine and case law.

In the matter of *Ville de Québec* v. *Cie d'immeubles Allard Ltée*,[56] the Quebec Court of Appeal has recently ruled that a partnership does not have a patrimony separate from that of its partners. M[e] Marquette noted in this connection:

> Si les conséquences de cette décision, notamment en matière fiscale [...], n'ont pas manqué d'alerter les juristes, c'est que cette question n'a pas seulement un intérêt théorique [...] mais également des incidences pratiques sur les modalités de fonctionnement des sociétés.[57]

---

53 *Partnerships Act*, R.S.O. 1990, c. P-5, s. 2.

54 Under the Nova Scotia *Companies Act*, R.S.N.S. 1989, c. 81, it is possible to set up a joint stock company.

55 Nicole Prieur, "Règles fiscales affectant les sociétés de personnes", (1998) 20:2 *Revue de planification fiscale et successorale* 305-409, at 314.

56 [1996] R.J.Q. 1566 (C.A.).

57 Charles P. Marquette, "Les sociétés de personnes — Aspects civils" (1998), vol. 20, no. 2, Revue de planification fiscale et financière, CD-ROM: La Collection APFF (North York: CCH, 2000).

In connection with this decision he also noted that:

> [Cette affaire] aura un impact significatif sur le plan fiscal. En effet, si les associés sont présumés détenir directement *en indivis* les biens de la société de personnes, que faire des dispositions fiscales relatives aux transferts d'actifs entre les associés et la société de personnes? Ainsi, la caractérisation civile des attributs de la société de personnes a un impact significatif sur la fiscalité.[58]

The judgment rendered in *Fournier* v. *Sous-ministre du Revenu du Québec*[59] highlights, in the income tax environment, the problem of whether or not a partnership has legal personality. In this matter, the Quebec Ministry of Revenue had sent a notice of assessment to the law firm "Fournier Demers & associés". The partners of the firm then challenged the notice of assessment on the ground that it had not been sent to the appropriate party, a partnership not being a person within the meaning of the Act. The Ministry dismissed the legal argument put forward by the partners of the law firm, ruling that the partnership constitutes a body corporate separate from the partners. The Quebec Court, relying on the judgment rendered by the Quebec Court of Appeal in the case *Ville de Québec* v. *Cie d'immeubles Allard Ltée*, concluded that, under the authority of the *Civil Code of Lower Canada*, the partnership did not have legal personality and, therefore, could not be a taxpayer as defined in the Act. The Court however noted: [translation] "It should be underscored that the Court applies the provisions of the *Civil Code of Lower Canada*, and it is within the realm of belief that the situation would be different under the authority of the *Civil Code of Quebec*."[60]

Professor Charlaine Bouchard[61] of the Law Faculty of Laval University moreover notes that a partnership is endowed with a separate patrimony.

If the argument claiming that a partnership has a patrimony separate from its members were to be ultimately confirmed by the Courts, it might be possible to claim that a Quebec-based partnership is a person and therefore a taxpayer[62] for all the purposes of the Act, which would mark a considerable change in the application of the *I.T.A.* to partnerships. Moreover, this conclusion would lead to fundamental divergences between the treatment of partnerships in the common law provinces, where they are always devoid of a separate legal personality, and partnerships in Quebec.

So as to make the use of partnerships, as tax vehicles, less reliant on the uncertain evolution of doctrine and case law, it might be desirable to extend the presumption contained in paragraph 96(1)(a), relative to the separate personality of a partnership, to all the purposes of the Act and not to limit it to income calculation. Ms. Prieur noted in this respect:

> La première présomption consiste à considérer la société de personnes comme si elle était une personne distincte. Aurait-il été plus efficace de l'inscrire immédiatement comme une « personne » à la définition du paragraphe 248(1) *L.I.R.* et d'éviter ces présomptions?[63]

---

58 Ibid.

59 (12 December 1998) 450-02-000281-892, REBJ 98-11410 (Côté J.C.Q).

60 Ibid., at 2.

61 Charlaine Bouchard, "Le fondement du patrimoine autonome des sociétés de personnes", (1996), Cours de perfectionnement du Notariat, no. 2, at 31-53.

62 See definition of "taxpayer" in subsection 248(1) of the *I.T.A.*

63 Prieur, *supra* note 56.

2.3 Right or interest in property/*droit dans ou sur un bien*

The problems regarding the concepts of real and personal property (common law) and of movables and immovables (civil law) will be studied in depth with a view to determining the similarities and differences between the two major legal systems. Adjustments might be made to the provisions referring to these concepts so that the said provisions have a similar scope across Canada, to the extent that is possible.

Moreover, in common law there are differences between the terms "right in property" and "interests in property". In French common law, the corresponding concepts are *droit dans ou sur un bien* and *intérêt dans un bien*. Yet only "rights"/*droits* are recognized in the civil law, not *intérêts* "interests"/*intérêts* The question is how to harmonize the provisions that refer to the above-mentioned common law concepts without unduly expanding them or making them asymmetric? To highlight the problem, let us take the example of paragraph 85(1.1)(f) of the *I.T.A.* and apply to it some of the solutions recommended in Bill C-50 and S-4:

85(1.1) Definition of "eligible property"	85(1.1) Définition de « bien admissible »
For the purposes of subsection (1), "eligible property" means	Pour l'application du paragraphe (1), « bien admissible » s'entend :
(f) an inventory (other than real property **or an immovable**, an interest **or a right** in real property **in an immovable** or an option in respect of real property **or an immovable**);	f) d'un bien à porter à l'inventaire, à l'exception d'un bien immeuble **ou bien réel**, d'un droit **ou d'un intérêt** sur un tel bien et d'une option y afférente;

The addition to the French-language version of the common law concepts *bien réel* and *intérêt sur un bien réel*, and of the civil law ones of "immovable" and "right in an immovable" to the English-language version, should be made in such a way as to prevent the "rights"/*droits*, as defined in the common law, from being referred to since only the "interests"/*intérêts* are concerned in the provision. The addition of "right in real property" would be manifestly problematic, since it would extend the scope of the provision to possibly include the term "licence".

2.4 "Leasehold interest"/*Tenure à bail*

Tax legislation draws on the concept of "leasehold interest"/*tenure à bail* in a variety of contexts, namely in the environment of "principal residence" and "capital cost allowance". This concept is unknown in Quebec civil law, since it is specific to the common law. The harmonization of provisions referring to these concepts will allay the uncertainty surrounding their application in the civil law context, an uncertainty which persists despite the efforts of the Canada Customs and Revenue Agency to define the concept.[64]

---

64 Revenue Canada, *Interpretation Bulletin* IT-464R "CCA—Leasehold interests" (25 October 1985), par. 3: "A leasehold interest is the interest of a tenant in any leased tangible property. A tenant who leases property acquires a leasehold interest in that property regardless of whether or not any capital cost is incurred in respect of that interest. However, a depreciable property is not considered to have been acquired until a capital cost has been incurred in respect of that property. It is necessary to determine with regard to certain apparent leasing agreements, whether these agreements are in substance leasing agreements or agreements either for the purchase of the property or for loans. ..."

Several solutions are available to the harmonization expert to correct this unijuralism. It might be possible to find a concept in Quebec civil law equivalent to that of *tenure à bail*. The *bail* of the *Civil Code of Quebec* is definitely one of the options to consider. It will be necessary, however, to examine whether the ownership right conferred by the common law "leasehold interest" is key to the application of tax law, in which case any comparison with the civil law *bail* will prove impossible. Another approach to solving the problem would be to adopt a definition that might be given to the concept of *tenure à bail*. An exact characterization of the legal reality that lies behind this common law expression might help the Quebec taxpayer to delimit its scope.

Another problem which the harmonization team will address is that of equating the term "emphyteutic lease"/*bail emphytéotique* (now emphytéose) to "leasehold interest"/*tenure à bail*. This position is articulated in subsection 4 of Interpretation Bulletin IT-324[65] and complies with the Federal Court of Appeal judgment in the case *Rudnikoff* v. *Queen*, 75 D.T.C. 5008. On page 5011, the Chief Judge of the Federal Court of Appeal expressed the following opinion:

> "There is, nevertheless, a distinction between ownership as defined in art. 406 cc. Namely: "the right of enjoying and disposing of things in the most absolute manner..." and "ownership" as given to an emphyteutic lessee, just as there is a difference between the rights of an ordinary lessee and an emphyteutic lessee. In the latter comparison, however, there is one common factor and that is the existence of a lease. In my opinion this common factor is sufficient to bring the emphyteutic lease within the term "leasehold interest" as used in the Regulations and I share this view with the Trial Judge."

However, this opinion does not appear to be shared by all civil law experts. In a text dealing with "emphyteusis"/*emphytéose*[66], M[e] François Frenette, of the Law Faculty of Laval University, argues that [translation] "the relation between "emphyteusis"/*emphytéose* and "leasing"/*louage* is at most verbal and is inadequate to veil the facet of reality ingrained in the right of emphyteusis". In this respect, it will be necessary, therefore, to determine if equating emphyteusis with *tenure à bail* is consonant with the concepts found in the *Civil Code of Quebec*. In the affirmative, so as to impart a definite attribute to this administrative and jurisprudential rule, it might be possible to incorporate such equation in the *I.T.A.*

2.5 Implicit dissociation

The *I.T.A.* provides the standard example of a federal public law act that is superposed on to private law relations. As mentioned several times in the foregoing, when a provision of federal law draws on a private law concept without defining it or imparting to it a specific meaning, it is necessary to have recourse to the private law in force in the particular province. The federal government has nevertheless the power to create and define legal concepts or institutions regardless of their usual meaning in civil law or common law. Admittedly, the principle of complementarity of the civil law, when the concepts are not defined in fiscal legislation, is recognized in tax case law[67]. Nevertheless, certain concepts, including those of "employee"/*employé*, "independent contractor"/*travailleur autonome*, "residence"/*résidence* or "charity"/*organisme de bienfaisance*, while not defined in the Act, are systematically interpreted and

---

65 Revenue Canada, Interpretation Bulletin IT-324 "Capital cost allowance—Emphyteutic lease" (25 May 1976).

66 François Frenette, *L'emphytéose*, in *Chambre des Notaires du Québec, Répertoire de droit Nouvelle Série*, Volume 1, Biens — Doctrine — Document 1, at 31.

67 See, among others, *Queen* v. *Lagueux & Frère Inc*, 74 D.T.C. 6569, at 6572 (F.C.T.D.); *Kingsdale Securities*, *supra* note 7 at 6692; *Olympia and York*, *supra* note 8 at 6187.

applied in Quebec in the light of the common law concepts established by the federal courts. The principles derived from the judgments in *Wiebe Door Services Ltd.* v. *D.N.R.*[68] (characterization of a worker), *Thomson* v. *D.N.R.*[69] (residence) or *Pemsel* v. *Special Commissioners of Income Tax*[70] (charity) are now applicable uniformly across Canada, although they refer to private law concepts that sometimes vary substantially from the civil law to the common law.

This particular situation requires thinking on the system used as a backdrop to the federal tax legislation where certain private law concepts are concerned. Is there, in some specific cases, an autonomous federal tax law based on the common law that might forthwith discard the peculiarities of provincial law and especially that of Quebec civil law? In the affirmative, how are we to differentiate the concepts or principles in respect of which there is dissociation (explicit or implicit) from those for which there is complementarity? Is it necessary, in these particular cases, to provide for specific interpretation rules or even to define certain concepts in the Act?

2.6 The concepts of *mandataire* and "agent"

Federal tax laws frequently refer to the concept of *mandataire* in the French version and that of "agent" in the English version. In common law and civil law, these concepts cover cases where a person acts on behalf of another. Yet, in each of the legal systems, these terms have a special scope. Thus, in civil law, the mandate is an institution that has a specific framework in articles 2130 to 2185 of the *Civil Code of Quebec,* while the common law concept of "agency" seems to have a wider scope or, at least, does not seem the most appropriate equivalent.

In fact, when a federal act, like the *I.T.A.*, pairs the terms "agent"/*mandataire*, the four legal audiences in Canada are likely to interpret these concepts in divergent ways, with all the consequences that might result on the fiscal level. Francophone civil law experts will refer to the *Civil Code* institution, while their anglophone counterparts will need more often than not to interpret the term "agent" which, although used in the *Civil Code*, does not in fact translate the concept *mandataire*. The common law audience, for its part, will refer more to the *agency* relation or even to the generic and current meaning of the term "agent".

These studies will attempt to determine if precisions are required in this area. The reviews and recommendations on this issue will have a focus not only on domestic law, but also on the international level where these same expressions are found in many fiscal agreements.

2.7 Harmonization and international law

The fiscal agreements signed between Canada and other countries contain references to a number of private law concepts, including *employé, agent, mandataire, biens immobiliers*, "immovable property". According to what legal system are these terms and expressions to be interpreted? For example, when it is necessary to characterize a resident of Canada and Quebec as an employee or an agent enjoying independent status, what legal rules are applicable? What happens in the case of a resident of another province?

---

68 87 D.T.C. 5026 (F.C.A).

69 [1946] C.T.C. 51 (C.S.C).

70 [1891] A.C. 531 (H.L.).

In a similar vein, a resident of Canada (as defined in fiscal law) may choose to put in place an entity, under the legislation of another country, which is unknown in Canadian and provincial legislation. For the purpose of determining the fiscal implications of transactions involving a foreign or unknown entity or the fiscal treatment of income therefrom, it is appropriate first and foremost to qualify the intents of Canadian fiscal law. What legal system should serve as a basis for qualifying foreign entities? Quebec civil law? Common law? What factors are considered in choosing the particular legal system?

Finally, the process of harmonization of tax legislation with the civil law of the province of Quebec will impact not only on tax laws but also on the agreements signed between Canada and other countries. Are there changes or precisions to be made to the *Income Tax Conventions Interpretation Act* so as to ensure its effective application in the framework of harmonization of federal tax legislation? Does the adoption, in internal tax legislation, of terminology that is different from that used in fiscal agreements have an impact?

2.8 Licence

Federal tax laws, more specifically those relating to commodity taxes, refer to the concept of "licence" but, we may ask, what is a "licence"? In common law the term "licence" is generally defined as an act giving rise to a right of use without however creating a right of exclusive ownership nor an interest in the property:

> A licence is in the nature of a right or privilege to enter upon and use the grantor's land in a certain manner or for a specified purpose. It is a personal right between the licensor and licensee and does not create any estate or interest in the land.[71]

Let us take, for example, paragraph 25(f) of Schedule V of the Excise Tax Act, which lists exempt supplies and reads as follows:

> The supply of immovables by a public service agency (except a financial institution or government), excluding the following items:
>
> (f) immovables, excluding temporary housing, supplied either by lease for a period of at least one month, or by **licence**, where the supply is made as part of the operation of a business by the agency;

An understanding of the scope of the concept of licence and of the inherent differences that make it distinct from a lease proves to be very important in the circumstances surrounding this provision. In the case of a lease for a term of one month or more, the supply is exempt, whereas it is not the case where the legal instrument is characterized more as a licence, whatever the duration. In the province of Quebec, when a public services agency grants such right of use to Quebec taxpayers, is the supply of service exempt or taxable under the *Excise Tax Act*? This issue has been studied by *Revenu Québec*, in its capacity as administrator of the *Excise Tax Act* in Quebec.[72]

The issue submitted to the tax authorities was to the effect of knowing whether the supply by a marina of seasonal mooring rights—use of a mooring pontoon for the season—was taxable (lease of less than a month) or tax exempt (licence or lease of one month and more). From the outset, *Revenu Québec* dismissed the possibility in Quebec of supply by licence of an immovable, this

---

71 Canadian Bar Association, *Dictionnaire de la Common Law : Droit des biens et droit successoral/Canadian Common Law Dictionary: Law of Property and Estates* (Cowansville, Que.: Yvon Blais, 1997).

72 Interprétation technique 98-0102933 — Fourniture de droits d'amarrage saisonniers, online: *CCH Tax Works* (29 September 1998).

concept being non-existent there; the *Revenu Québec* analysis consequently dealt with lease alone. It concluded that the mooring pontoon was supplied under a lease of over 30 days, so that the supply was tax exempt. The relevant excerpt from the letter of interpretation is reproduced below:

> [Translation] In civil law, contrarily to what prevails in common law, the fact that use of a property is granted exclusively or not changes nothing to the qualification of the agreement. The contractual terms and obligations may differ, but the agreement will continue to qualify as a lease agreement.
>
> Based on the facts submitted, we are of the opinion that seasonal use of a mooring pontoon constitutes supply by lease of an immovable property for a period of over one month, which supply is not covered under the exception in paragraph (f), section 25, of part VI of schedule V of the federal Act. Consequently, such supply is exempt unless it is covered under one or the other of the remaining exceptions listed in section 25, part VI, schedule V of the federal Act.

The above example clearly shows that harmonization of the concept of *licence* is essential if the legislator wants to restore some equity between Quebec taxpayers and those of the common law provinces.

Conclusion

The program for the harmonization of fiscal legislation is taking off. One of its key objectives is to bring solutions to the more acute problems arising from the interaction between fiscal legislation and the civil law of the province of Quebec. In response to the comments of many authors in the province of Quebec, we may confirm that the Departments of Justice and Finance Canada, as well as the Canada Customs and Revenue Agency, are receptive to the peculiarities of the law of the province of Quebec and will work in consultation with the fiscal and university communities to adapt tax legislation to the Francophone and anglophone civilian reality of Quebec.

The Department of Justice has drawn up, in the light of recent doctrine and jurisprudence, a list of the harmonization problems that require special attention. Practitioners, professors and tax experts are encouraged to submit to the Department of Justice, through the APFF committee created for this purpose, any interaction problem between the civil law of the province of Quebec and federal tax legislation. The approaches to the solution of the various problems will be discussed in consultation with all the stakeholders of the tax community in the framework of the Symposium on the Harmonization of Fiscal Legislation to be held in the autumn of 2001.

SERVICE DES CANADIENS

FASCICULE 7

L'HARMONISATION DE LA LÉGISLATION FISCALE FÉDÉRALE

L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil de la province de Québec et le bijuridisme canadien

Deuxième publication

Ministère de la Justice Canada
Department of Justice Canada
Canada

L'HARMONISATION DE LA LÉGISLATION FISCALE FÉDÉRALE

Marc Cuerrier

Données de catalogage avant publication de la Bibliothèque nationale du Canada

Vedette principale au titre :

L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil de la province de Québec et le bijuridisme canadien. Deuxième publication.

Texte en anglais et en français disposé tête-bêche.
Titre de la p. de t. addit. : The harmonization of federal legislation with the civil law of the Province of Quebec and canadian bijuralism. Second publication.
Comprend des références bibliographiques.
Publ. aussi sur l'Internet et sur CD-ROM.

1. Common law -- Canada.
2. Droit civil -- Québec (Province)
3. Droit international privé -- Juridiction -- Canada.
4. Droit comparé.
I. Canada. Ministère de la Justice.

KE432.H37 2001 342.71'042 C2001-980147-5F

Publié en vertu de l'autorisation de la ministre de la Justice et procureure générale du Canada

© Ministre de la Justice et procureure générale du Canada 2001

Imprimé au Canada

CAT : J2-176/7-2001
ISBN : 0-662-65729-2
TE : The Harmonization of Federal Legislation with the Civil Law of the Province of Quebec and Canadian Bijuralism.
STE : The harmonization of federal tax legislation.
TF : L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil de la province de Québec et le bijuridisme canadien.
STF : L'harmonisation de la législation fiscale fédérale.

TABLE DES MATIÈRES

Introduction 1

Première partie : Aspects de l'harmonisation en matière fiscale 2

1.1. La *Loi d'interprétation* 2

1.2. Certains jugements rendus en matière fiscale et portant sur les notions de complémentarité et d'uniformité 3

1.2.1 Exemples de situations où la complémentarité entre le droit privé provincial et la loi fiscale fédérale a été retenue 3

1.2.2 Exemples de situations où l'uniformité a dominé 7

1.3. Enjeux de l'harmonisation en matière fiscale 10

1.4. Le processus législatif d'harmonisation de la législation fiscale 10

1.5. Méthodologie d'harmonisation de la législation fiscale 12

Deuxième partie : Sujets et domaines d'études 12

2.1. Propriété effective/*beneficial ownership* 12

2.1.1 Les fiducies 13

2.1.2 *Security interest* et le domaine des sûretés 14

2.1.3 Acquisition et disposition de biens 14

2.2. Société de personnes 15

2.3. *Right or interest in property*/droit dans ou sur un bien 17

2.4. « Tenure à bail »/*leasehold interest* 18

2.5. Dissociation implicite 19

2.6. Les concepts de mandataire et de *agent* 20

2.7. Harmonisation et droit international 20

2.8. Licence 21

Conclusion 22

L'HARMONISATION DE LA LÉGISLATION FISCALE FÉDÉRALE

Par Marc Cuerrier,
avocat général,
Section du Code civil,
ministère de la Justice du Canada

Le présent texte a été initialement rédigé pour les fins des actes du congrès annuel de l'APFF qui a eu lieu les 4, 5 et 6 octobre 2000. Le projet de loi C-43, dont il est fait mention dans le présent texte, est mort au Feuilleton lors du déclenchement des élections le 17 décembre 2000. Le contenu de ce projet de loi a été réintroduit devant la Chambre des communes le 21 mars 2001 par le biais du projet de loi C-22.

Introduction*

Les travaux d'harmonisation de la législation fiscale fédérale constituent un processus de révision de la législation visant à ce que le droit civil et la common law y soient reflétés adéquatement dans les deux versions linguistiques. Il ne faut pas confondre ce processus avec l'harmonisation de la législation fiscale du Québec avec la législation fiscale fédérale[1], ni avec l'exercice d'harmonisation des taxes à la consommation[2].

À l'automne 1999, le droit fiscal a été identifié comme un des domaines clés en matière d'harmonisation au même titre que le droit réglementaire et le droit commercial. Le ministère de la Justice du Canada, en collaboration avec le ministère des Finances du Canada et de l'Agence des douanes et du revenu du Canada entend, au cours des prochaines années, s'attaquer à l'harmonisation des lois et règlements fiscaux[3]. L'harmonisation des lois fiscales est un exercice pratique et non pas byzantin et théorique. Les problèmes d'harmonisation se posent quotidiennement dans la pratique des contribuables, des administrateurs de programme, des officiers de l'Agence des douanes et du revenu du Canada, etc. L'harmonisation vise à assurer une application efficace des lois fiscales fédérales dans les juridictions de droit civil comme dans celles de common law. Compte tenu des conséquences patrimoniales importantes qui découlent de la législation fiscale, il est important que ces lois soient bien comprises et bien appliquées par tous les Canadiens, quel que soit leur système juridique d'appartenance.

---

* L'auteur tient à remercier M[e] Karl Chemsi, Sandra Hassan et Louis L'Heureux pour leur précieuse collaboration à la rédaction de ce texte ainsi que M[e] Marie-Claude Gaudreault, Marie-Claude Gervais et Joseph Sirois pour leur collaboration à la révision de celui-ci.

1 Processus par lequel le gouvernement du Québec arrime ses dispositions fiscales à celles du gouvernement fédéral en y apportant les modifications qui s'imposent.

2 La taxe de vente harmonisée : le remplacement des taxes de vente au détail de la Nouvelle-Écosse, du Nouveau-Brunswick, de Terre-Neuve et du Labrador, ainsi que la taxe sur les produits et services (TPS) fédérale dans ces provinces par une seule taxe harmonisée sur la valeur ajoutée.

3 *Fiche documentaire* « Le projet de loi d'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil du Québec », ministère de la Justice du Canada, accompagnant le communiqué de presse émis lors du dépôt du projet de loi S-22 *Loi visant à harmoniser le droit fédéral avec le droit civil de la province de Québec et modifiant certaines lois pour que chaque version linguistique tienne compte du droit civil et de la common law*, le 11 mai 2000.

La première partie du texte se veut une mise en contexte de certains aspects de l'harmonisation en matière fiscale et, plus particulièrement, les situations de complémentarité et d'uniformité, alors que la seconde partie portera sur certaines problématiques précises d'harmonisation soulevées par la communauté fiscale et sur lesquelles une attention particulière sera portée par le gouvernement fédéral dans les mois à venir.

PREMIÈRE PARTIE : ASPECTS DE L'HARMONISATION EN MATIÈRE FISCALE

Lorsque le Parlement fédéral légifère dans un de ses champs de compétence conformément à l'article 91 L.C. 1867, comme par exemple en matière de fiscalité (91(3) L.C. 1867), il réfère en ce faisant et à plusieurs reprises à des concepts de droit privé qui relèvent de l'autorité des provinces selon le paragraphe 92(13) L.C. 1867. Il y a alors complémentarité entre le droit privé provincial et la loi fédérale. Par contre, le Parlement fédéral a aussi le pouvoir constitutionnel de créer toute règle de droit qui ne relève pas de sa compétence lorsque ces règles sont accessoires ou ancillaires à l'une de ses compétences prévues à l'article 91 L.C. 1867. Le législateur fédéral agit généralement de la sorte pour assurer une uniformité, à l'échelle nationale, dans l'application de la législation. Il y a alors dissociation entre le droit privé provincial et la loi fédérale.

Pour plus de détails relativement au processus d'harmonisation, se référer à l'article de Louise Maguire Wellington dans le fascicule n° IV.

1.1 La *Loi d'interprétation*

Le projet de loi S-4 propose notamment des ajouts à la *Loi d'interprétation* fédérale, soit les nouveaux articles 8.1 et 8.2, qui consacrent formellement le principe de la complémentarité du droit privé provincial :

> **Article 8.1** « Le droit civil et la common law font pareillement autorité et sont tous deux sources de droit en matière de propriété et de droits civils au Canada et, s'il est nécessaire de recourir à des règles, principes ou notions appartenant au domaine de la propriété et des droits civils en vue d'assurer l'application d'un texte dans une province, il faut, sauf règle de droit s'y opposant, avoir recours aux règles, principes et notions en vigueur dans cette province au moment de l'application du texte. »
>
> **Article 8.2** « Sauf règle de droit s'y opposant, est entendu dans un sens compatible avec le système juridique de la province d'application le texte qui emploie à la fois des termes propres au droit civil de la province de Québec et des termes propres à la common law des autres provinces, ou qui emploie des termes qui ont un sens différent dans l'un et l'autre de ces systèmes. »

L'article de M[e] Henry L. Molot (fascicule n° V) traite plus à fond de l'article 8 de la *Loi d'interprétation*.

En plus du principe de la complémentarité, mentionnons immédiatement que ces nouvelles dispositions établissent d'autres règles d'interprétation importantes, particulièrement en contexte de droit fiscal. D'une part, l'article 8.1 confère un caractère évolutif aux expressions de droit privé des provinces utilisées dans les lois fédérales. Par exemple, si la L.I.R. utilise le terme « privilège » et ne fait pas mention de la nouvelle terminologie du *Code civil du Québec*, l'interprète de la disposition aura l'obligation de mettre à jour la terminologie utilisée par la loi et de substituer le terme « privilège » par « priorité » ou « hypothèque légale », selon le cas.

D'autre part, l'article 8.2 de la *Loi d'interprétation* précise que lorsque le texte utilise à la fois des termes de droit civil et de common law, les premiers seront applicables au Québec et ceux de common law dans les autres provinces. Ainsi, un contribuable de la Colombie-Britannique voyant apparaître dans la L.I.R. le terme *immovable*, ne pourrait prétendre, en se basant sur la définition du dictionnaire de ce terme, que le législateur a incorporé une nouvelle notion qui lui donnerait le droit, par exemple, de réclamer une déduction pour amortissement ou un crédit d'impôt à l'investissement sur des biens situés en Colombie-Britannique. S'agissant d'un terme de droit civil, *immovable*, s'il était éventuellement utilisé dans la L.I.R., ne viserait que les contribuables du Québec[4].

1.2. Certains jugements rendus en matière fiscale et portant sur les notions de complémentarité et d'uniformité

En contexte d'application des lois fiscales canadiennes, les tribunaux reconnaissent généralement le principe de la complémentarité du droit privé provincial, lorsqu'une notion de droit privé n'est pas définie dans la loi fiscale. Par contre, même si une telle notion de droit privé n'est pas définie, un certain courant jurisprudentiel préconise une application uniforme de la législation fiscale fédérale à la grandeur du Canada, faisant ainsi fi du droit privé provincial. Il y a donc un déchirement entre ces deux grandes tendances et la jurisprudence sur cette question ne permet pas toujours de dégager de règles claires.

Une brève revue de certaines décisions jurisprudentielles permettra de cerner les enjeux de l'exercice d'harmonisation de la législation fiscale fédérale.

1.2.1. Exemples de situations où la complémentarité entre le droit privé provincial et la loi fiscale fédérale a été retenue

En l'absence de texte à l'effet contraire, c'est normalement au droit fondamental de chacune des provinces qu'il faut recourir pour interpréter une notion de droit privé utilisée dans les lois fédérales. Ce principe a ainsi été commenté par les professeurs Jean-Maurice Brisson et André Morel, en contexte d'application des lois fiscales :

> C'est sans contexte la *Loi de l'impôt sur le revenu* (et la législation fiscale en général) qui en offre l'exemple le plus probant (en parlant de la complémentarité). On serait même tenté de dire que la *Loi de l'impôt* se superpose à des actes juridiques assujettis au droit civil dans la quasi-totalité de ses dispositions, pour en tirer des conséquences justifiées par son objet propre.
>
> (...)
>
> On peut donc retenir que la *Loi de l'impôt sur le revenu*, loi de droit public par excellence, rend en principe nécessaire de recourir indirectement au droit civil pour avoir effet. Si la loi, par exemple, ne définit le mot « vente » ni ne lui accorde aucun sens spécial, ce mot doit être envisagé à la lumière des lois de la province de Québec telles qu'elles s'appliquent aux rapports nés de ce contrat.[5]

---

4 Notons que le terme *immovable* est déjà utilisé dans la *Loi sur la taxe d'accise*.

5 BRISSON, J.-M. et MOREL, A., *Droit fédéral et droit civil : complémentarité, dissociation*, L'harmonisation de la législation fédérale avec le droit civil québécois et le bijuridisme canadien, Recueil d'études, ministère de la Justice du Canada, 1997, p. 245.

Les professeurs Morel et Brisson poursuivent en affirmant :

> Et il en va de même pour ce qui regarde le processus d'exécution forcée des créances fiscales de l'État fédéral, qui suppose nécessairement que l'on ait recours au *Code civil* de manière indirecte pour déterminer les droits respectifs des parties sur des biens saisis.[6]

Le principe de la complémentarité de la législation fédérale et provinciale a été énoncé à plusieurs reprises par les tribunaux canadiens. L'extrait suivant de la décision du juge Décary[7], portant sur le rapport de complémentarité entre la législation fiscale et le droit provincial, est passé aux annales judiciaires :

> « In my opinion fiscal law is an accessory system, which applies only to the effects produced by contracts. Once the nature of the contracts is determined by the civil law, the *Income Tax Act* comes into effect, but only then, to place levy. Application of the *Income Tax Act* is subject to a civil determination, whether such a determination be according to civil or common law. There is no need, in deciding as to the nature of the contracts, to have recourse to the theory popular in fiscal law of form and substance, if the private law of the place where the contract was concluded, which is the Civil Code in the case at bar, contains provisions the effect of which is comparable to that theory. »

Ce même principe a été répété par le juge Addy de la Cour fédérale, première instance, dans l'affaire *Olympia and York Developments Ltd.* c. *R.*[8]. Le tribunal avait à déterminer s'il y avait eu une vente d'un immeuble et, dans la négative, si les transactions avaient entraîné une disposition au sens de la législation fiscale. L'honorable juge Addy a tout d'abord affirmé :

> It is evident that the rights of the parties to the contract and all matters governing various agreements and legal relations arising from the actions of the parties to those agreements must be determined in accordance with the law of the Province of Quebec.
>
> The rights of the parties arise out of the agreement filed as Exhibit 1 and full consideration must be given to its terms. Since there is no special definition of the word « sale » or any special meaning to be attached to it in the *Income Tax Act*, one must consider that word in the light of the law of the Province of Quebec as applied to the relationship created by the agreement (Exhibit 1).[9]

Il continue par la suite dans la même veine et rejette les principes de common law lui ayant été présentés afin de définir le concept de vente.

> It now remains to be considered whether, in the light of these findings, a sale has taken place according to the laws of the Province of Quebec.

---

6 *Id.*, p. 246. En matière de perception, la L.I.R. contient plusieurs dispositions spécifiques prévoyant des règles particulières d'exécution, ce qui a fait dire aux tribunaux qu'en matière de perception, la L.I.R. était un code complet en soi. Voir à cet effet l'arrêt *Marcoux* dont il est question à la rubrique suivante.

7 *R.* c. *Lageux*, 74 DTC 6569 (C.F. 1re inst.) à la page 6572. Voir au même effet les commentaires du juge Bastin (dissident) dans *Kingsdale Securities Co. Ltd.* c. *MNR*, 74 DTC 6674 (CFA) à la page 6692.

8 80 DTC 6184 (C.F. 1re inst.).

9 *Id.*, p. 6187.

> I have considered without applying them the following cases: *Cornwall* v. *Henson* ((1899) 2, ch. 710); *Trinidad Lake Asphalt Operating Company, Limited* v. *Commissioners of Income Tax for Trinidad and Tobago* ((1945) H. of L. A.C. 1); *Buchanan* v. *Oliver Plumbing & Heating Ltd.* ((1959) O.R. (C.A.) 238); together with the passages in 19 C.E.D., Chapter IX and Halsbury's, Third Edition, Volume 34 referred to by counsel. These, of course, constitute exclusively English common law jurisprudence on the subject. The law of real property is one of the areas where common law and civil law principle's are most likely to be at variance or at least to flow from different fundamental premises. At common law, the nature of the relationship existing between a vendor and purchaser of real estate under given circumstances is governed to a large extent by the distinctions between legal and equitable ownerships, estates and remedies and by the principles applicable to various categories of trusts and trustees. None of these concepts even exist in civil law. To seek by way of common law jurisprudence to reach a solution to the present issue would be to venture out on a perilous journey over rocky and tortuous roads, fraught with pitfalls, which would lead to a mere cul-de-sac, if one were fortunate.[10]

Le principe de la complémentarité du droit privé provincial avait déjà été énoncé en 1960 dans l'affaire *Perron* c. *MRN*[11], une cause portant sur la notion de disposition (avant l'introduction de la définition dans la législation). La revue de la jurisprudence et doctrine à l'appui du principe de la complémentarité, qui était alors applicable à la question, est résumée comme suit par le juge :

> In the case of His Majesty the King and Dominion Engineering Company Limited (1944) S.C.R. 371, 376 (2 DTC 674), the Honourable Mr. Justice Rand expressed the following opinion:
>
> [...] If income tax is a creation of the Act which imposes it, that Act must apply within the framework of the civil laws governing legal relationships between individuals. The tax is grafted, as it were, on the legal tree which covers with its shadow the rights and obligations arising from the contracts. Simon's Income Tax, Vol. 1, p. 48, No. 62, states: Taxation law does not exist in vacuo. It has regard to situations and transactions the exact force and effect of which are determined and regulated by the general law. It is true that for particular purposes a taxing statute may build on a basis of hypothesis, as in the case of those sections of the *Income Tax Act*, 1952, which deem income arising under a settlement (as specially defined) to be the income of the setllor notwithstanding express provision to the contrary of the governing document. This artificial treatment is, of course, confined by the legislature to the purposes of *the Income Tax Act*; the general law is otherwise in full force, so that even in the case of these sections it is important in the first place to construe the settlement according to the correct legal principles in order to see whether and in what manner the sections apply.
>
> In other cases, it is vital that the true legal position of the taxpayer in relation to a transaction giving rise to an item of apparent income should be appreciated before any attempt is made to apply the taxing Act to the case.
>
> That opinion reflects the obiter dictum of the Honourable Mr. Justice Williams in *Tweddle* v. *Federal Commission of Tax*, 7 A.T.D. 186, 190:
>
> It is not suggested that it is the function of income tax Acts or of those who administer them to dictate to taxpayers in what business they shall engage or how to run their business profitably or economically. The Act must operate upon the results of a taxpayer's activities as it finds them.

---

[10] *Id.*, pp. 6189-6190.

[11] 60 DTC 554 (TAB).

> It should be remembered that the legal relationships of the parties to a contract and the consequences of that contract must be respected by the persons responsible for administering the *Income Tax Act*. What must be taken into account above all are the real nature of the contracts and their effects on the contracting parties and on third parties, with respect to the general law of the place—common law, or *Quebec Civil Law*, as the case may be.[12]

Dans plusieurs autres domaines de la fiscalité, les tribunaux ont également appliqué le droit privé des provinces malgré la balkanisation qu'une telle approche pouvait entraîner. Certains jugements de la Cour suprême du Canada illustrent bien cette tendance. Notons par exemple l'arrêt *Continental Bank Leasing Corporation* c. *R.*[13] dans lequel le droit de la province de l'Ontario fut appliqué afin de déterminer si une société de personnes avait été créée. Pensons également à la décision.[14] dans laquelle la Cour suprême a appliqué les dispositions du *Code Civil du Bas Canada* portant sur le régime de la communauté de biens dans un litige portant sur le fractionnement de revenus entre époux.

La jurisprudence offre également plusieurs exemples d'application du droit privé provincial relativement aux questions de transfert de biens. Dans l'affaire *Brouillette* c. *R.*[15] de la Cour fédérale d'appel, qui portait sur l'impact fiscal du transfert d'actions à un enfant mineur, le litige a été tranché sur la base du droit civil applicable au moment de la transaction. Le transfert à une fiducie créée en faveur de l'enfant mineur a été considéré comme ayant été effectué en faveur de l'enfant au sens de l'ancien paragraphe 73(5) L.I.R. Les commentaires du tribunal sur le rôle du législateur fédéral méritent d'être soulignés :

> « Le législateur est réputé connaître le droit existant. Il devait savoir, en 1987, qu'à tout le moins au Québec, un transfert de biens à un enfant mineur pouvait se faire par fiducie en vertu de l'article 981*a*. du *Code civil du Bas Canada*. Comme le paragraphe 73(5) visait à la fois les enfants mineurs et les enfants majeurs, le législateur n'avait pas besoin de dire que s'il s'agissait d'enfants mineurs, le transfert devait se faire selon les formalités applicables à un transfert à un enfant mineur. (...) Le législateur a voulu s'assurer expressément que le transfert au profit d'un enfant vraisemblablement mineur dans toutes les juridictions provinciales ne soit pas mis en péril par des différences de forme qui pourraient exister en vertu des législations provinciales applicables. »[16]

S'inscrit dans la même lignée, l'arrêt *Hillis* c. *R.*[17], dans lequel la Cour fédérale d'appel a appliqué le droit de la province de la Saskatchewan afin de déterminer s'il y a eu dévolution irrévocable au sens du paragraphe 70(6) L.I.R. Mentionnons pour terminer sur ce point, le jugement rendu dans l'affaire *Furfaro-Siconolfi* c. *R.*[18], dans lequel ce sont les dispositions du *Code civil du Bas Canada* qui ont servi de base juridique pour statuer sur le moment d'un transfert entre époux.

---

12 *Id.*, pp. 556-557.

13 99 DTC 6501 (CSC).

14 62 DTC 1005 (CSC). Voir au même effet *Côté* c. *R.* 99 DTC (CFA); *Dumais* c. *MRN*, 89 DTC 5543 (C.F. 1re inst.).

15 99 DTC 5458 (CFA).

16 *Id.*, pp. 5461-5462.

17 83 DTC 5365 (CFA). Voir aussi par exemple *Boger Estate* c. *R.*, 91 DTC 5506 (C.F. 1re inst.).

18 90 DTC 6237 (C.F. 1re inst.).

1.2.2 Exemples de situations où l'uniformité a dominé

Les professeurs Jean-Maurice Brisson et André Morel résument bien l'autre tendance qui se dégage de la jurisprudence fiscale :

> « Contre la position généralement admise, selon laquelle la complémentarité du droit privé provincial vis-à-vis des lois fédérales de droit privé est acceptée sauf texte contraire, on avance parfois l'idée que la législation fédérale devrait être appliquée, par souci d'uniformité, de la même manière partout. (...) Et c'est encore pour la même raison que l'on juge parfois opportun de donner à la *Loi de l'impôt sur le revenu* une interprétation dérogatoire au droit civil, justifiée par la common law, pour éviter que la portée de la loi ne soit étendue, à l'occasion d' "un litige dans la province de Québec, au-delà de ce qu'il en serait dans une autre province". »[19]

Dans l'arrêt *Vancouver Society of Immigrant and Visible Minority Women* c. *MNR*[20], rendu par la Cour suprême du Canada, le principe de la complémentarité du droit privé provincial a été totalement mis de côté dans le domaine de la qualification des organismes de bienfaisance. Le juge Gonthier s'exprime ainsi de manière non équivoque :

> « Il est bien connu que la *LIR* ne définit les termes "organismes de bienfaisance" ou "bienfaisance" qu'en indiquant que l'expression "organisme de bienfaisance" signifie "œuvre de bienfaisance ou fondation de bienfaisance", ces deux derniers termes étant par ailleurs eux-mêmes définis. Au lieu de cela, comme a dit la Cour d'appel fédérale dans *Positive Action Against Pornography* c. *M.R.N.*, (1988) 2 C.F. 340, à la p. 347, "(l)a Loi semble (...) clairement envisager le recours à la *common law* lorsqu'il s'agit de définir l'expression "organisme de charité" dans son sens juridique, et de trouver les principes qui devraient nous guider dans l'application de cette définition".
>
> [...]
>
> De fait, le Parlement a incorporé dans la *LIR* la définition d'organisme de bienfaisance en common law et, ce faisant, a implicitement accepté que les tribunaux continuent de jouer un rôle dans la rationalisation et la mise à jour de cette définition afin qu'elle soit toujours adaptée aux réalités sociales et économiques. Je souligne, en passant, qu'il est possible que la définition des termes "organismes de bienfaisance" et "bienfaisance" sous le régime de la *LIR* ne corresponde pas précisément à celle qu'on leur donne dans les provinces de common law, en raison des décisions des tribunaux et des incursions législatives des provinces dans la common law. À l'opposé, la notion d'organisme de bienfaisance dans la *LIR* est une règle de droit fédéral uniforme dans l'ensemble du pays. [Traduction] »[21]

Dans une autre cause portant sur les donations en matière fiscale[22], le droit civil de la province de Québec avait été mis de côté au bénéfice d'une application uniforme de la législation fiscale fédérale. Il s'agissait de déterminer si l'acte translatif de propriété conclu entre un père et son fils constituait une donation à l'égard de la différence entre la juste valeur marchande et le prix payé. Bien qu'il soit probable que l'avantage conféré constituait un don en droit québécois, la Cour a décidé qu'il ne s'agissait pas d'un don au sens de la L.I.R. car il fallait interpréter la loi de façon uniforme à travers le Canada :

---

19 *Supra*, note 5, pp. 257-258.

20 99 DTC 5034 (CSC).

21 *Id.*, p. 5057.

22 *Gervais* c. *R*, 85 DTC 5004 (C.F. 1re inst.).

> En l'espèce, nous sommes en présence d'une loi fiscale qui doit être appliquée de la même façon partout au Canada, et comme l'a affirmé l'ancien juge en chef Jackett, lorsqu'il s'agit de diverses dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, même si une vente à un prix sous-évalué équivaut à une donation indirecte aux fins de l'article 712 du *Code civil du Bas Canada*, cela ne veut pas dire qu'il faut étendre l'application de l'article 111 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* à un litige dans la province de Québec au-delà de ce qu'il en serait dans une autre province.[23]

Dans *Marcoux* c. *Canada*[24], la demanderesse invoquait, à l'encontre d'une saisie-arrêt en main tierce effectuée en vertu du paragraphe 224(1) L.I.R., l'insaisissabilité de prestations supplémentaires de retraite en vertu du *Code civil* et du *Code de procédure civile* de la province de Québec. Le tribunal a rejeté les arguments voulant que le droit civil s'applique relativement aux procédures prises en vertu du paragraphe 224(1) en ces termes :

> Mais il y a davantage. Les tribunaux ont maintes fois décidé de l'autonomie des lois fiscales, dont la *Loi de l'impôt sur le revenu*, les qualifiant de « code complet ». Au nom de l'uniformité d'application de cette loi fédérale et de l'égalité des contribuables devant le fisc, j'estime que par les termes du paragraphe 224(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le législateur fédéral a créé un mécanisme unique qui confère à sa disposition une autonomie véritable par rapport au droit privé.

Les mêmes arguments avaient été invoqués par le juge Denault de la Cour fédérale dans une décision impliquant le ministère du Revenu du Québec et portant sur l'application et l'exécution de la *Loi sur la taxe d'accise* :

> La *Loi sur la taxe d'accise*, tout comme la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985 (5e supp.) ch. 2, contient en effet un code complet de perception des impôts en vertu duquel, après avoir reçu un avis de cotisation, un contribuable peut loger un avis d'opposition et en appeler éventuellement devant la Cour canadienne de l'impôt. Il n'est donc pas du ressort de cette Cour de décider du montant de la cotisation et des dépenses auxquelles un contribuable peut prétendre avoir droit.[25]

Ce n'est pas que le droit civil de la province de Québec qui est mis de côté au nom de l'uniformité en matière d'exécution. Dans l'affaire *Markevich* c. *R.*[26], c'est le droit de la Colombie-Britannique qui a été mis à l'écart :

> However, in my view even though the liability of the taxpayer to pay money due under the *Income Tax Act* is a debt to the Crown, and debt is a common law concept, there is no reason of policy for subjecting its enforceability to provincial law when this will detract from the uniform application of the statute without any justification. Indeed, if the law of British Columbia applies to the debt in question here it would be extinguished altogether.
>
> Moreover, I note that in *Vancouver Society of Immigrant and Visible Minority Women* v. *Canada (Minister of National Revenue)* (S.C.C.; January 28, 1999) (since reported, 99 DTC 5034), Gonthier J. said that, even though the *Income Tax Act* did not define the term "charitable", but left it to the courts to elaborate, the statute's conception of charity is uniform federal law across the country and does not accord precisely with the way these terms are understood in the common law provinces, due to judicial decisions and provincial statutory incursions into the common law.

---

23 *Id.*, p. 5008.

24 2000 DTC 6010 (C.F. 1re inst.). Ce jugement a été porté en appel.

25 *MRQ* c. *Marcel Grand Cirque Inc.*, 98 DTC 6565 (C.F. 1re inst.).

26 99 DTC 5136 (C.F. 1re inst.).

> In my opinion, therefore, the *Income Tax Act* should be interpreted as creating a federal cause of action in the event that a taxpayer fails to pay tax duly assessed.[27]

La décision de la majorité de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Construction Bérou Inc.* c. *R.*[28] illustre bien les tensions entre l'objectif de reconnaissance du droit privé et de celui de l'uniformité. Dans cette affaire, le contribuable avait signé des contrats de crédit-bail relativement au financement de camions. Il s'était considéré propriétaire des biens aux fins de la déduction pour amortissement et du crédit d'impôt à l'investissement puisque, selon lui, il avait acquis les biens tel que la common law l'entend. Cette position a été contestée par le ministère au motif qu'en droit civil seul celui qui a le titre de propriété peut être considéré comme propriétaire, de sorte que seul le crédit-bailleur pouvait être propriétaire et ainsi réclamer la déduction pour amortissement et le crédit d'impôt à l'investissement. L'appelante prétendait que la loi devait s'appliquer de manière uniforme et réclamait les mêmes avantages fiscaux que si elle avait la propriété effective (*beneficial ownership*) en vertu de la common law.

Les juges Létourneau et Desjardins ont interprété les dispositions de la loi ayant trait au crédit-bail de manière à assurer une certaine équité horizontale entre les contribuables du Québec et ceux des provinces de common law. Pour arriver à ce résultat, ces deux juges ont assimilé la situation du crédit-preneur et du crédit-bailleur à celle du *legal owner* et du *beneficial owner* de la common law. Se basant sur les décisions *Olympia and York Developments Ltd.*[29] et *Wardean Drilling Limited*[30], les juges ont adapté ces principes de common law de façon à produire, en droit civil, un résultat semblable à celui des autres provinces canadiennes. Le juge Létourneau, dans *Bérou*, explique pourquoi, dans les circonstances, l'uniformité du droit fiscal prime sur le respect du droit civil :

> En somme, au terme de ces deux arrêts il y a, en vertu de la Loi, disposition ou acquisition d'un bien aux fins d'allocation du coût en capital lorsque les attributs ou accessoires normaux du titre, tels la possession, l'usage et le risque sont transférés. Je suis d'accord avec cette interprétation légale donnée à des fins fiscales au terme « acquis » que l'on retrouve dans la définition de « biens amortissables ». Sur le plan pratique, cette interprétation a le mérite de reconnaître, pour une législation fiscale d'application pancanadienne, une réalité commerciale transfrontalière et d'éviter de s'enterrer dans un légalisme indu, sectoriel et par surcroît stérile et inéquitable à une époque où le droit civil tend à se rapprocher de la common law. Il est tout de même significatif que le législateur, qui modifie annuellement la Loi pour, entre autres motifs, changer une disposition législative lorsque l'interprétation qui lui a été donnée ne permet pas de rencontrer les objectifs poursuivis, n'ait pas cru bon de répudier cette interprétation vieille de 30 ans. En outre, cette interprétation est conforme à l'intention législative exprimée au paragraphe 248(3) de la Loi, laquelle vise, comme je l'ai déjà mentionné, à assimiler le « beneficial ownership » d'un bien à diverses formes de propriété propres au droit civil du Québec.[31]

Le juge Noël a quant à lui réfuté cette interprétation. Dans sa dissidence, il analyse le droit civil de la province de Québec et, sur la base de celui-ci, ne peut, malgré l'inéquité de la situation pour les contribuables du Québec, conclure qu'il y a eu acquisition.

---

[27] *Id.*, p. 5145.

[28] 99 DTC 5841 (CFA).

[29] 80 DTC 6184 (C.F. 1re inst.).

[30] 59 DTC 5194 (C. de l'É.).

[31] *Id.*, p. 5844.

Bien que les décisions dont il est question ci-avant soient relativement récentes, le principe de l'uniformité est invoqué depuis de nombreuses années aux fins d'écarter le droit privé des provinces. À titre d'exemple, en 1971, c'est au nom de l'équité horizontale et de l'uniformité dans l'application de la législation fiscale que le bail emphytéotique avait été traité comme une tenure à bail (*leasehold interest*) dans *Rosenstone* c. *MRN*[32] :

> To be equitable, an income tax law must apply in general to the entire nation. In the present case it would not be fair because taxpayers in the Province of Quebec would enjoy an advantage that taxpayers in other provinces would not have. I feel it is clear that the legislator intended to include all leases, even emphyteusis, which is a lease by which "the proprietor of an immoveable conveys it for a time to another, the lessee subjecting himself to make improvements, to pay the lessor an annual rent, and to such other charges as may be agreed upon" (*Civil Code*, article 567).[33]

1.3 Enjeux de l'harmonisation en matière fiscale

Ces quelques jugements illustrent qu'il existe une certaine tension entre la reconnaissance des spécificités du droit privé des provinces et l'application uniforme de la législation fiscale. En matière d'harmonisation de la législation fiscale, il y a trois objectifs : l'uniformité de traitement, le respect du droit civil de la province de Québec et la réduction du nombre de litiges. L'harmonisateur devra trouver le juste milieu entre l'égalité horizontale (traitement fiscal identique peu importe le système de droit applicable) et le respect des deux grands systèmes de droit que sont le droit civil et la common law :

> Nous visons la dualité juridique, pas nécessairement l'application uniforme d'une règle dans tout le Canada; cet objectif passe par le respect de la nature et du caractère unique des concepts et des principes de chaque système juridique. Le fait que chacun des législateurs provinciaux puisse adopter des politiques juridiques différentes de celles des autres provinces et différentes de celles du Parlement est la principale justification du fédéralisme. (...)
>
> En effet, si nous visions l'uniformité, à quoi servirait notre système fédéral et notre culture bijuridique? La nécessité de reconnaître la diversité ne devrait pas cependant atténuer l'importance de faire preuve de cohérence et réduire l'incompatibilité conceptuelle et linguistique.[34]

S'il est vrai que bijuridisme et diversité vont de pair, est-il légitime de croire, et peut-on extrapoler à partir des propos du juge Décary dans l'affaire *Brouillette*, que le législateur a la responsabilité d'anticiper et de corriger, s'il y a lieu, et par des règles explicites, les disparités de traitement découlant du droit des différentes provinces? En l'absence de règles spécifiques écartant le droit des provinces et créant un droit fédéral uniforme, le droit de chacune des provinces devrait ainsi s'appliquer à titre supplétif pour compléter la législation fédérale lorsqu'elle réfère à des notions ou concepts de droit privé.

1.4 Le processus législatif d'harmonisation de la législation fiscale

Au même titre que la plupart des autres textes législatifs fédéraux, la législation fiscale a besoin d'être actualisée de manière à y intégrer la nouvelle terminologie, les nouveaux concepts et les nouvelles institutions du *Code civil du Québec*. Le processus d'harmonisation de la législation

---

[32] 71 DTC 688 (TAB).

[33] *Id.*, pp. 690-691.

[34] Michel BASTARACHE, honorable juge de la Cour suprême du Canada, « Le bijuridisme au Canada », *Déjeuner-causerie sur le bijuridisme et le pouvoir judiciaire*, ministère de la Justice, Ottawa, le 4 février 2000.

fiscale se distingue de deux manières de celui ayant mené au dépôt des projets de loi C-50, S-22 et S-4. Premièrement, pour ces deux projets de loi, c'est le ministère de la Justice qui a piloté les modifications législatives dans le processus parlementaire. En matière fiscale, les modifications d'harmonisation seront intégrées au texte législatif au même titre que les autres modifications à la législation fiscale et c'est le ministère des Finances qui assumera la responsabilité du processus parlementaire. L'avantage de ce processus est sa plus grande rapidité, l'envers de la médaille étant la moins grande visibilité des changements d'harmonisation.

Le projet de loi C-43[35] (ci-après « le P.L. C-43 »), déposé à la Chambre des communes le 20 septembre 2000, contient les premiers changements législatifs découlant directement de l'application de *la Politique sur le bijuridisme législatif* :

- ajout de « liquidateur de la succession »/*liquidator of the succession*[36] dans les deux versions linguistiques[37];
- remplacement de « propriété conjointe »/*joint ownership* par « copropriété »/*co-ownership*[38] dans les deux versions linguistiques[39];
- ajout de *hypothec*[40] dans la version anglaise[41].

Le P.L. C-43 renferme également des modifications aux dispositions législatives concernant les fiducies et la définition de « disposition ». Ces modifications réfèrent à la notion de propriété effective (*beneficial ownership*) qui n'a pas d'équivalent en droit civil. Pourquoi ne pas avoir harmonisé immédiatement ces dispositions dans le P.L. C-43? Parce qu'il s'agit de concepts complexes pour lesquels il n'existe aucun équivalent en droit civil, ils seront certes éventuellement harmonisés, mais nécessitent des recherches approfondies avant que des modifications ne soient proposées. Les problèmes d'harmonisation pour lesquels des solutions ont été identifiées seront corrigés au fur et à mesure de l'introduction des nouvelles propositions législatives. Ces changements seront clairement identifiés dans les notes explicatives tel que ce fut le cas pour les modifications d'harmonisation effectuées dans l'*Avis de motion des voies et moyens* du 5 juin 2000, devenu le P.L. C-43.

Le deuxième point sur lequel le processus d'harmonisation en matière fiscale diffère de celui ayant prévalu pour les projets de loi C-50, S-22 et S-4 est qu'en matière fiscale, la révision complète d'une loi, telle la L.I.R. n'est pas possible en raison du nombre important de nouvelles dispositions adoptées annuellement. L'approche qui est envisagée pour la législation fiscale consiste à réviser la nouvelle législation à compter du budget 2000, les modifications corrélatives dans les lois existantes devant être effectuées progressivement.

---

35 *Loi modifiant la Loi de l'impôt sur le revenu, les Règles concernant l'application de l'impôt sur le revenu et certaines lois liées à la Loi de l'impôt sur le revenu*, projet de loi C-43 (1re lecture), 2e session, 36e législature (CAN).

36 Voir le nouveau par. 104(1) L.I.R. et la note explicative, publiée le 12 juin 2000, qui se lit comme suit : « L'une des modifications apportées à ce par. consiste à ajouter « liquidateur de succession » à la liste des personnes qui sont considérées comme des fiducies ou des successions pour l'application de la loi. Cette modification a pour objet d'assurer que la loi tient compte à la fois du droit civil du Québec et du droit régissant les autres provinces ».

37 Les motifs du changement sont expliqués en détail à la rubrique portant sur la désuétude terminologique.

38 Voir le nouvel al. 107.4(1)*e*) L.I.R.

39 Les motifs du changement sont expliqués en détail à la rubrique portant sur le terme neutre ou générique.

40 Voir la nouvelle div. 108(2)*b*)(iii)(D) et le par. 248(1) « disposition », s.-al. *b*)(i) et l'al. (i) L.I.R. de même que les notes explicatives afférentes à ces dispositions.

41 Les motifs du changement sont expliqués en détail à la rubrique portant sur le doublet.

1.5 Méthodologie d'harmonisation de la législation fiscale

La première étape de la méthodologie d'harmonisation consiste à identifier des points de contact avec le droit privé. Nous ne reprendrons pas ici l'exposé de la démarche méthodologique puisque l'article de M[e] Louise Maguire Wellington (fascicule n° IV) en traite plus à fond.

Une fois les points de contact identifiés, l'harmonisateur procède à l'identification des situations de complémentarité ou de dissociation. En présence d'un rapport de complémentarité, l'harmonisateur peut passer à l'étape de la qualification du problème d'harmonisation. En présence d'un rapport de dissociation, qui intervient lorsque le droit fédéral établit ses propres règles de droit privé, il n'y aura pas d'harmonisation des dispositions référant à ces concepts.

Par la suite, l'harmonisateur qualifie le problème d'harmonisation et propose une ou des solutions. Enfin, les recommandations sont présentées au ministère des Finances pour être intégrées aux propositions législatives.

DEUXIÈME PARTIE : SUJETS ET DOMAINES D'ÉTUDES

Cette seconde partie du texte donne un bref aperçu des sujets et notions qui ont été identifiés comme étant sources d'irritation pour la communauté fiscale relativement à l'application de la législation fiscale fédérale au Québec. Sont également exposés, les problèmes découlant de l'application du programme d'harmonisation de la législation fiscale pour lesquels une réflexion approfondie est requise.

2.1 Propriété effective/*beneficial ownership*

La législation fiscale fédérale utilise à maintes reprises les concepts de « propriété effective »/*beneficial ownership*. Ces concepts, qui proviennent de la common law, n'ont aucun équivalent en droit civil, ce qui rend l'application des dispositions utilisant ces concepts problématiques au Québec, tel qu'il appert de nombreuses critiques doctrinales sur cette question[42]. Ces concepts interviennent dans plusieurs contextes dont celui du transfert de biens à une fiducie, dans le domaine des garanties, aux fins des concepts de disposition et d'acquisition, dans les conventions fiscales internationales, relativement aux règles limitant le choix de juridictions, etc.

Bien qu'il existe une présomption assimilant certaines institutions juridiques de droit civil au *beneficial ownership* à l'alinéa 248(3)*f*) L.I.R., ces expressions demeurent obscures pour le civiliste québécois.

---

[42] Voir notamment : Jean-Pierre BONIN, Julie LEBREUX, « Les fiducies et les récentes modifications législatives applicables aux fiducies personnelles (propositions législatives du 23 décembre 1998 et Budget Fédéral du 16 février 1999) », dans *Colloque 88 — La fiducie : le véhicule fiscal du nouveau millénaire*, Montréal, APFF, 2000; Diane BRUNEAU, « La rétroactivité des contrats en droit civil-impact fiscal », *Canadian Tax Journal*, volume 39, n° 3, CTF 1991, p. 536; Guy FORTIN, « *Economic Reality Versus Legal Reality; Planning for Trusts: Deemed Dispositions on January 1, 1999; Subsection 107(4.1) of the Income Tax Act* », *1996 Tax Conference*, CTF, 1997, 5:1-39; Jean-Marie FORTIN, Catherine LA ROSA, « Partage des biens en cas de dissolution », *Congrès 1996*, Montréal, APFF, 1997, pp 8:1-86; Bernard GOULET, « Amortissement fiscal : vue d'ensemble », *Revue de planification fiscale et successorale*, volume 17, n° 1, Montréal, APFF, 1995, pp. 13-82; Luc MARTEL, « Mise à jour sur l'exonération du gain en capital », *Congrès 1992*, Montréal, APFF, 1993, pp. 591-670; Pierre MARTEL, « Acquisition de contrôle d'une corporation : analyse de concept », *Congrès 1993*, Montréal, APFF, 1994, pp 8:1-31; Michael MCAULEY, « *Storm Clouds over Quebec Trust Law* », 1994 *Journées d'études fiscales — La planification successorale*, CTF, 1995, tab 1; André MORRISSETTE, « Fiducies », *Colloque 63 — Réforme du Code civil et son impact sur l'impôt sur le revenu*, Montréal, APFF, 1993; Maurice RÉGNIER, « De la morosité », R.P.F.S., vol. 20, n° 1, APFF 1998; Manon THIVIERGE, « Forclusion d'hypothèques et reprise de biens », *Congrès 1996*, Montréal, APFF, 1997.

2.1.1 Les fiducies

Les commentaires de M[e] Maurice Regnier sur les *Propositions législatives concernant les fiducies*, qui ont été reprises dans le P.L. C-43, font état d'une frustration au sein de la communauté fiscale du Québec relativement aux dispositions législatives fiscales portant sur les fiducies :

> Comme telles ces mêmes propositions sur les fiducies sont une initiative heureuse pour les provinces anglaises, car elles suppriment plusieurs ambiguïtés découlant de l'apport de biens à une fiducie que le cédant peut révoquer en tout temps et dont il est le seul bénéficiaire. Comme le fiduciaire est effectivement un prête-nom, on se souvient que le texte fiscal n'y voit pas de disposition et, en conséquence, une réalisation des biens.
>
> Malheureusement, ces règles sont inapplicables aux fiducies du Québec, lesquelles diffèrent essentiellement des « *trusts* » anglais. Aussi, perpétue-t-on les concepts de « *legal ownership* » et de « *beneficial ownership* », qu'on traduit par l'expression « propriété effective », toutes des expressions qui n'ont aucun sens pour un juriste du Québec. On fait une tentative de réconciliation de cette notion de propriété effective avec celle de « *beneficial ownership* », mais elle se révèle un pur emplâtre, une pièce mal collée sur les fiducies du Québec.
>
> Mais il y a plus. Comme condition additionnelle pour éviter toute disposition, on ajoute que le fiduciaire doit être un mandataire à l'égard du bien qu'il a reçu. Cette condition s'explique par une ambivalence reconnue par la jurisprudence anglaise sur la possibilité qu'une personne puisse cumuler les doubles attributs de fiduciaire et d'agent. Dans le cadre du *Code civil du Québec*, cette situation n'a aucun sens. Une personne peut être soit un fiduciaire, soit le mandataire d'un tiers, mais pas les deux. Les biens du mandant n'appartiennent pas à son mandataire, tandis que ceux de la fiducie ne peuvent appartenir qu'à cette dernière.
>
> En somme, on a construit un échafaudage qui tente de codifier pour les neuf provinces du Canada la situation d'absence de disposition malgré le transfert à un « *trust* », mais qui ne tient aucunement debout pour les six millions de Québécois. Il n'est pas trop d'espérer qu'après un quart de siècle de ce régime dit de la réforme fiscale, les Finances diffèrent quelque peu leur boulimie d'amendements pour se sensibiliser aux particularités du droit québécois[43].

Plusieurs auteurs ont mentionné l'absence d'équivalence dans la législation fiscale entre ces notions de common law et le droit civil (surtout depuis l'entrée en vigueur du *Code civil du Québec* qui permet une plus grande utilisation de la fiducie dans cette province). Un fiduciaire peut-il agir à la fois comme fiduciaire et mandataire en droit civil québécois? Existe-t-il un équivalent de la notion de *bare trust* en droit civil québécois? Y a-t-il disposition au sens de la législation fiscale lorsqu'un particulier transfert des biens à une fiducie et que la transaction est assujettie au droit civil? Est-ce que les différences fondamentales existant entre la fiducie de droit civil, fondée sur l'idée d'un patrimoine distinct et le trust de common law, fondée sur l'idée d'une dualité de propriété entre le fiduciaire et les bénéficiaires, peuvent être résolues dans un contexte fiscal?

Malgré la position administrative de l'Agence des douanes et du revenu du Canada sur ces questions, qui tente d'aplanir les différences entre les provinces de common law et le Québec, les contribuables de cette province ne pourront que se réjouir à l'idée que des solutions, adaptées aux particularités du droit civil de la province de Québec sont présentement analysées et seront présentées à la communauté fiscale dans les mois à venir.

---

[43] Maurice RÉGNIER, « De la morosité », *Revue de planification fiscale et successorale*, volume 20, n° 1, Montréal, APFF, 1998.

2.1.2 *Security interest* et le domaine des sûretés

En common law, le droit de propriété peut se fractionner en un ensemble de droits multiples, allant d'un simple intérêt en tant que locataire jusqu'au fief simple, l'intérêt le plus complet dans un bien. Ainsi, un individu est propriétaire d'un intérêt dans un bien plutôt que du bien lui-même. Ce principe est issu de la doctrine des tenures et des domaines provenant du Moyen-Âge et du système féodal. Le droit de propriété peut donc être fragmenté en plusieurs « intérêts » (*interest*) et à ce titre, le *security interest* n'est autre qu'un des droits sur le bien qui existe indépendamment des autres droits. En droit civil québécois en revanche, il n'existe pas un tel fractionnement du droit de propriété aux fins de garantir le droit d'un créancier. Même si le créancier peut, dans certains cas, obtenir un droit réel sur un bien du débiteur, cela ne constitue pas une forme de droit de propriété au sens où l'envisage la common law (*beneficial ownership* et *legal ownership*).

D'une part, il y a lieu de s'interroger sur la façon de référer à de tels concepts tout en tenant compte des deux systèmes juridiques et ce, dans chaque version linguistique. D'autre part, et de manière plus particulière, il importe de s'assurer que les mécanismes de fiducie réputée aux fins de garantir des retenues à la source, prévus par exemple au paragraphe 227(4) L.I.R., s'adaptent adéquatement au droit civil du Québec. Pour ce faire, il faudrait, entre autres, s'assurer que le droit de bénéficiaire prévu dans la version française du paragraphe 227(4.1) L.I.R. en faveur de Sa Majesté a une portée aussi large ou s'applique de la même façon en droit civil québécois que le *beneficial ownership* de Sa Majesté en common law. À ce chapitre, notons que la Cour fédérale a récemment affirmé, dans une requête en opposition à une saisie mobilière[44], que la fiducie présumée de Sa Majesté lui confère un droit de bénéficiaire dans une fiducie dont le patrimoine est distinct de celui du débiteur saisi. Sa Majesté est considérée détenir ce droit de bénéficiaire (*beneficial ownership*) dans les biens malgré toute autre garantie, incluant une hypothèque. Dans le même ordre d'idées, qu'en est-il de la saisie-arrêt en main tierce, prévue au paragraphe 224(1.2) L.I.R., aux fins de la perception des retenues à la source? S'applique-t-elle uniformément en droit civil québécois et en common law?

Par ailleurs, la législation fiscale fédérale utilise plusieurs termes pour décrire le droit grevant un bien pour garantir le paiement d'une dette ou l'exécution d'une obligation. Que l'on pense aux termes « garantie », « sûreté » ou encore à la nouvelle définition de « droit en garantie »[45] proposée au paragraphe 123(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*, ceux-ci sont indifféremment utilisés comme équivalents aux concepts de *security interest*, *security* ou encore de *guarantee*[46]. L'ensemble de la législation fédérale gagnera non seulement à être harmonisée mais uniformisée dans ce domaine[47].

2.1.3 Acquisition et disposition de biens

Les notions de *legal ownership* et *beneficial ownership* sont, en common law, essentielles à la détermination du moment de l'acquisition d'un bien. Est-ce que ces notions de common law sont applicables au Québec aux fins de déterminer, par exemple, si une transaction assujettie à un

---

[44] *Dans l'affaire de la Loi de l'impôt sur le revenu et al.* c. *Les Entreprises Forestières P.S. Inc. et Newcourt Financial Ltd.*, (C. F. 1re inst.), 20 septembre 2000, n° de dossier : I.T.A.-1223-00 (Me Richard Morneau, protonotaire).

[45] Voir cette nouvelle définition proposée au par. 123(1) de la *Loi sur la taxe d'accise* (projet de loi C-24, *Loi modifiant la Loi sur la taxe d'accise et une loi connexe (...)*, (2e session, 36e législature (CAN) adopté par la Chambre des communes et présentement devant le Sénat pour adoption).

[46] À titre d'exemple : par. 122.61(4); 223(5); 13(21.2)c); 74.5(7); 79(3); 94(6); 96(2.2)*f*); 224(1.3) L.I.R.

[47] Voir *The Royal Bank of Canada* v. *The Queen*, [1999] 2818 ETC.

contrat de crédit-bail équivaut à une acquisition au sens de la législation fiscale? Plusieurs auteurs ont également soulevé les problèmes rencontrés lors de l'application de ces mêmes notions non seulement dans le contexte du crédit-bail mais également celui de l'acquisition de contrôle d'une société, de la rétroactivité des contrats et de la forclusion d'hypothèque[48].

2.2 Société de personnes

La société de personnes constitue l'un des véhicules fiscaux importants de la L.I.R.[49]. Ce concept n'y est toutefois pas défini[50] de sorte qu'il faut recourir au droit privé des provinces pour déterminer, dans une situation donnée, si une société de personnes a été formée[51].

Les sociétés de personnes des provinces de common law et celles de la province de Québec sont très similaires. En droit civil québécois, le contrat de société y est défini comme « celui par lequel les parties conviennent, dans un esprit de collaboration, d'exercer une activité, incluant celle d'exploiter une entreprise, d'y contribuer par la mise en commun de biens, de connaissances ou d'activités et de partager entre elles les bénéfices pécuniaires qui en résultent ».[52]

Dans les provinces de common law, la société y est généralement définie comme étant : « la relation qui existe entre des personnes qui exploitent une entreprise en commun dans le but de réaliser des profits »[53].

La première problématique relative aux sociétés de personnes repose sur la difficulté de déterminer si un accord conclu par des personnes gagnant des revenus en commun constitue véritablement un contrat de société de personnes. D'une part, l'accord conclu par les contribuables peut s'avérer être une institution juridique voisine, comme la copropriété, l'indivision ou la société nominale de dépenses. En contexte de bijuridisme canadien, cette problématique est exacerbée par l'existence d'entités similaires à la société de personnes tels la cœntreprise (*joint venture*), le consortium, le *Nova Scotia Unlimited Liability Corporation*[54], etc. La qualification peut également s'avérer problématique en contexte de fiscalité internationale, lorsque les contribuables utilisent des entités hybrides, découlant d'institutions juridiques étrangères se rapprochant de la société de personnes.

La seconde problématique liée aux sociétés de personnes a trait à la question de savoir si la société de personnes jouit d'une personnalité juridique distincte de celle de ses membres. Pour les fins du calcul du revenu, l'alinéa 96(1)*a*) L.I.R. prévoit spécifiquement que la société de personnes doit être considérée comme étant « une personne distincte résidant au Canada ». Par contre, pour les autres fins de la loi, sauf stipulation contraire, la société de personnes n'a pas la personnalité juridique. La société de personnes est un conduit pour les associés et est ainsi exempte de produire

---

48 *Supra*, note 42.

49 Voir les art. 96 et suivants L.I.R.

50 Le par. 102(1) L.I.R. définit la notion de « société de personnes canadienne » sans toutefois définir véritablement ce qu'est une « société de personnes ».

51 REVENU CANADA, Bulletin d'interprétation IT-90, « Qu'est-ce qu'une société? », 9 février 1973; *M.N.R.* c. *Strauss*, [1960] C.T.C. 86 (C.E.); *Cole* c. *M.N.R.* [1964] C.T.C. 219 (C.E.); *Northern Sales (1963) Ltd.* c. *M.N.R.*, [1973] C.T.C. 239 (C.F.); *Derby Development Corp.* c. *M.N.R.*, [1964] Ex C.R. 78; *Graves* c. *La Reine*, 90 D.T.C. 6300 (C.F.).

52 Voir art. 2186 C.C.Q.

53 *Partnerships Act*, R.S.O. 1990, c. P-5, art. 2.

54 Il est possible de constituer en vertu de la *Companies Act* de la Nouvelle-Écosse [R.S.N.S. 1989, c. 81] une société par actions à responsabilité illimitée.

des déclarations de revenu, même si elle est expressément assujettie à d'autres obligations d'observation et de production de certaines déclarations.

Le traitement de la société de personnes non pas comme une entité imposable mais bien comme un conduit, découle du fait qu'en droit privé provincial, la personnalité juridique de la société de personnes n'est généralement pas reconnue. M^me^ Prieur affirmait à cet égard :

> « La volonté législative [de ne pas reconnaître la personnalité juridique à la société de personnes] est appuyée sur les règles civiles qui, tant au niveau de la common law que du droit civil québécois, considèrent qu'une société de personnes n'est pas une personne morale distincte mais un simple véhicule intermédiaire qui naît sans aucune procédure formelle mais selon les agissements des parties en cause ».[55]

Par contre, il va sans dire qu'une telle conclusion générale ne fait pas l'unanimité, particulièrement depuis l'entrée en vigueur du *Code civil du Québec*. L'existence de la personnalité juridique de la société de personnes est en effet fort discutée en doctrine et en jurisprudence.

La Cour d'appel du Québec dans l'affaire *Ville de Québec* c. *Cie d'immeubles Allard Ltée*[56] a récemment statué qu'une société de personnes n'a pas de patrimoine distinct de celui de ses associés. M^e^ Marquette affirmait à ce sujet :

> « Si les conséquences de cette décision, notamment en matière fiscale [...], n'ont pas manqué d'alerter les juristes, c'est que cette question n'a pas seulement un intérêt théorique [...] mais également des incidences pratiques sur les modalités de fonctionnement des sociétés. »[57]

Relativement à cette décision, il mentionnait également :

> « [Cette affaire] aura un impact significatif sur le plan fiscal. En effet, si les associés sont présumés détenir directement en indivis les biens de la société de personnes, que faire des dispositions fiscales relatives aux transferts d'actifs entre les associés et la société de personnes? Ainsi, la caractérisation civile des attributs de la société de personnes a un impact significatif sur la fiscalité. »[58]

Le jugement rendu dans l'affaire *Fournier* c. *Sous-ministre du Revenu du Québec*[59] illustre bien, en contexte d'impôt sur le revenu, la problématique relative à l'existence ou non de la personnalité juridique de la société de personnes. Dans cette affaire, le ministère du Revenu du Québec avait envoyé un avis de cotisation à la société d'avocats « Fournier Demers & associés ». Les associés de la société d'avocats se sont alors opposés à l'avis de cotisation au motif que l'avis de cotisation n'avait pas été envoyé à la bonne personne, la société de personnes n'étant pas une personne au sens de la loi. Le ministère a refusé l'argumentation soumise par les associés statuant que la société constitue une personne morale distincte des associés. La Cour du Québec, s'appuyant sur le jugement rendu par la Cour d'appel du Québec dans l'affaire *Ville de Québec* c. *Cie d'immeubles*

---

55 Nicole PRIEUR, « Règles fiscales affectant les sociétés de personnes », 1998, vol. 20, n° 2, *Revue de planification fiscale et successorale*, pp. 305-409 à la p. 314.

56 [1996] R.J.Q. 1566 (C.A.).

57 Charles P. Marquette, « Les sociétés de personnes — Aspects civils » (1998), vol. 20, n° 2, *Revue de planification fiscale et financière*, CD-ROM : *La Collection APFF* (North York : CCH, 2000).

58 *ibid.*

59 *Fournier et al.* c. *Sous-ministre du Revenu du Québec*, 12 décembre 1998, n° de dossier : 450-02-000281-892, (Côté J.C.Q.) [REBJ 1998-11410].

Allard Ltée, a conclu que, sous l'empire du *Code civil du Bas Canada*, la société de personnes n'avait pas la personnalité juridique de sorte qu'elle ne pouvait être un contribuable au sens de la loi. La Cour a toutefois affirmé: « Soulignons que la Cour applique les dispositions du *Code civil du Bas Canada* et il est possible de croire que la solution serait différente sous l'empire du *Code civil du Québec.* »[60].

La professeure Charlaine Bouchard[61] de la Faculté de droit de l'Université Laval, affirme d'ailleurs que la société de personnes est dotée d'un patrimoine distinct.

Si la thèse voulant qu'une société de personnes ait un patrimoine distinct de ses membres était éventuellement confirmée par les tribunaux, il pourrait être possible de prétendre que la société de personnes québécoise est une personne et donc un contribuable[62] pour toutes les fins de la loi, ce qui constituerait un changement considérable dans l'application de la L.I.R. aux sociétés de personnes. De plus, cette conclusion entraînerait des divergences fondamentales entre le traitement des sociétés de personnes des provinces de la common law, toujours sans personnalité juridique distincte, des sociétés de personnes du Québec.

Afin de rendre l'utilisation de la société de personnes, en tant que véhicule fiscal, moins dépendante de l'évolution incertaine de la doctrine et de la jurisprudence, il serait peut-être souhaitable d'étendre la présomption de l'alinéa 96(1)*a*) relative à la personnalité distincte de la société de personnes à toutes les fins de la loi et de ne pas la restreindre au calcul du revenu. M[me] Prieur affirmait à cet égard :

> « La première présomption consiste à considérer la société de personnes comme si elle était une personne distincte. Aurait-il été plus efficace de l'inscrire immédiatement comme une "personne" à la définition du paragraphe 248(1) L.I.R. et d'éviter ces présomptions? »[63]

2.3 *Right or interest in property*/droit dans ou sur un bien

La problématique concernant les notions de biens réels et personnels (common law) ainsi que de meubles et immeubles (droit civil) feront l'objet d'analyses exhaustives. Ces analyses permettront de déterminer les similitudes et différences entre les deux grands systèmes juridiques. Des ajustements aux dispositions référant à ces notions pourraient être effectués pour que lesdites dispositions aient une portée similaire, dans la mesure du possible, à la grandeur du Canada.

Par ailleurs, en common law, il existe des différences entre les *right in property* et les *interests in property*. En common law française, les notions correspondantes sont « droit dans ou sur un bien » et « intérêt dans un bien ». Or, le droit civil ne reconnaît que les droits (*rights*) et non les intérêts (*interests*). Comment harmoniser les dispositions référant aux concepts de common law mentionnés ci-devant sans en élargir indûment la portée ou les rendre asymétriques? Pour illustrer la problématique, prenons l'exemple de l'alinéa 85(1.1)*f*) L.I.R. et appliquons-y certaines des solutions préconisées dans les projets de loi C-50 et S-4 :

---

60 *Fournier et al* c. *Sous-ministre du Revenu du Québec*, (REBJ 1998-11410), par. 16, page 2.

61 Charlaine BOUCHARD, « Le fondement du patrimoine autonome des sociétés de personnes », (1996), n° 2, Cours de perfectionnement du notariat, pp. 31-53.

62 Voir définition de « contribuable » au par. 248(1) L.I.R.

63 *Supra* note 56.

85(1.1) Définition de « bien admissible »	85(1.1) Definition of "eligible property"
Pour l'application du paragraphe (1), « bien admissible » s'entend :	For the purposes of subsection (1), "eligible property" means
f) d'un bien à porter à l'inventaire, à l'exception d'un bien immeuble **ou bien réel**, d'un droit **ou d'un intérêt** sur un tel bien et d'une option y afférente;	(f) an inventory (other than real property **or an immovable**, an interest **or a right** in real property **in an immovable** or an option in respect of real property **or an immovable**);

L'ajout dans la version française des notions de common law « bien réel » et « intérêt sur un bien réel » et dans la version anglaise de celles de droit civil *immovable* et *right in an immovable* devra s'effectuer de manière à éviter que les droits (*rights*), au sens de la common law, ne soient visés puisque seuls les intérêts (*interests*) sont visés par cette disposition. L'ajout de *right in real property* serait visiblement problématique puisqu'il élargirait la portée de la disposition en incluant possiblement la *licence*.

2.4 « Tenure à bail »/*leasehold interest*

La législation fiscale utilise la notion de « tenure à bail » (*leasehold interest*) dans plusieurs contextes dont celui de la résidence principale et de la déduction pour amortissement. Ce concept est inconnu en droit civil québécois, étant propre à la common law. L'harmonisation des dispositions référant à ces concepts diminuera l'incertitude entourant leur application dans un contexte de droit civil, incertitude qui existe malgré les efforts de l'Agence canadienne des douanes et du revenu pour définir ce concept[64].

Pour corriger cet unijuridisme, plusieurs solutions s'offrent à l'harmonisateur. Il pourrait être possible de trouver un concept de droit civil québécois équivalent au concept de tenure à bail. Le bail du *Code civil du Québec* est certainement une des avenues à envisager. Il faudra cependant examiner si le droit de propriété conféré par la tenure à bail de common law est essentiel pour l'application de la législation fiscale, auquel cas, toute comparaison avec le bail du droit civil s'avérera impossible. Une autre avenue de solution réside dans une définition qui pourrait être donnée au concept de tenure à bail. Une description précise de la réalité juridique derrière cette expression de common law permettrait au contribuable québécois de circonscrire la portée de cette expression.

L'autre problématique sur laquelle les harmonisateurs se pencheront est l'assimilation du bail emphytéotique (maintenant emphytéose) à la tenure à bail. Cette position est exprimée au paragraphe 4 du Bulletin d'interprétation IT-324[65] et est conforme au jugement de la Cour fédérale

---

[64] REVENU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-464R « DPA — Tenure à bail », 25 octobre 1985, par. 3 : « Une tenure à bail constitue le droit d'un locataire relatif à un bien corporel loué. Lorsqu'un locataire loue un bien, il acquiert une tenure à bail relativement à ce bien, peu importe s'il a ou non engagé un coût en capital pour ce droit. Cependant, il n'est pas censé avoir acquis un bien amortissable tant qu'il n'a pas engagé un coût en capital pour le bien en question. Il est nécessaire d'établir si certaines conventions apparentes de location sont en réalité des conventions de location ou des conventions soit pour l'achat du bien, soit pour des emprunts (...) ».

[65] REVENU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-324 « Déduction pour amortissement — Bail emphytéotique », 25 mai 1976.

d'appel dans la cause *Rudnikoff* c. *Queen*, 75 D.T.C. 5008. À la page 5011, le juge en chef de la Cour d'appel fédérale s'exprimait ainsi :

> « There is, nevertheless, a distinction between ownership as defined in art. 406 cc. Namely: "the right of enjoying and disposing of things in the most absolute manner . . ." and "ownership" as given to an emphyteutic lessee, just as there is a difference between the rights of an ordinary lessee and an emphyteutic lessee. In the latter comparison, however, there is one common factor and that is the existence of a lease. In my opinion this common factor is sufficient to bring the emphyteutic lease within the term "leasehold interest" as used in the Regulations and I share this view with the Trial Judge. »

Or, cette opinion ne semble pas être partagée par tous les civilistes. Dans un texte portant sur l'emphytéose[66], Me François Frenette, de la Faculté de droit de l'Université Laval, soutient que « la relation entre l'emphytéose et le louage est tout au plus verbale et ne suffit pas à voiler l'élément de réalité dont est empreint le droit d'emphytéose ». À cet égard, il faudra donc vérifier si cette assimilation de l'emphytéose à la tenure à bail est conforme aux principes du *Code civil du Québec*. Dans l'affirmative, afin de conférer un caractère certain à cette règle administrative et jurisprudentielle, il pourrait être possible d'incorporer cette assimilation dans la L.I.R.

2.5 Dissociation implicite

La L.I.R. offre l'exemple type d'une loi fédérale de droit public qui se superpose à des rapports de droit privé. Tel que mentionné à plusieurs reprises ci-devant, lorsqu'une disposition de la loi fédérale utilise une notion de droit privé sans la définir ou sans lui donner de signification propre, il faut recourir au droit privé en vigueur dans la province. Le gouvernement fédéral a néanmoins le pouvoir de créer et de définir des concepts ou des institutions juridiques sans égard à leur signification usuelle en droit civil ou en common law. Certes, la jurisprudence en droit fiscal a reconnu le principe de complémentarité du droit civil lorsque les concepts ne sont pas définis dans la législation fiscale[67]. Pourtant, certaines notions telles celles d'« employé », de « travailleur autonome », de « résidence » ou d'« organisme de bienfaisance », bien que non définies dans la loi, sont interprétées et appliquées systématiquement au Québec à la lumière de principes de common law établis par des tribunaux fédéraux. Les principes dégagés des arrêts *Wiebe Door Services Ltd.* c. *M.N.R.*[68] (qualification d'un travailleur), *Thomson* c. *M.N.R.*[69] (résidence) ou *Pemsel* c. *Special Commissioners of Income Tax*[70] (organisme de bienfaisance) sont devenus applicables uniformément à travers le Canada bien qu'ils visent des concepts de droit privé qui varient parfois considérablement du droit civil à la common law.

Cette situation particulière nécessite une réflexion sur le système servant de toile de fond à la législation fiscale fédérale lorsqu'il est question de certains concepts de droit privé. Existe-t-il pour certains cas particuliers un droit fiscal fédéral autonome fondé sur la common law qui écarterait d'emblée les spécificités du droit provincial et principalement du droit civil du Québec? Si oui, comment différencier les concepts ou principes pour lesquels il y a dissociation (explicite ou

---

66 Me François FRENETTE, *L'emphytéose*, dans Chambre des notaires du Québec, *Répertoire de droit Nouvelle Série*, Volume 1, Biens — Doctrine — Document 1, p. 31.

67 Voir par exemple *Queen* c. *Lagueux & Frère Inc*, 74 D.T.C. 6569, à la page 6572 (C.F. 1re inst.); *Kingsdale Securities Co. Ltd.* c. *MNR*, 74 D.T.C. 6674, p. 6692; *Olympia & York Developments Ltd.* c. *Queen*, 80 D.T.C. 6184, p. 6187.

68 87 D.T.C. 5026 (C.F.A).

69 [1946] C.T.C. 51 (C.S.C).

70 [1891] A.C. 531 (C.L.).

implicite) de ceux pour lesquels il y a complémentarité avec le droit provincial? Est-il nécessaire de prévoir, pour ces cas, des règles particulières d'interprétation ou encore de définir certains concepts dans la loi?

2.6 Les concepts de mandataire et de *agent*

Les lois fiscales fédérales font très souvent référence à la notion de mandataire dans la version française et à celle de *agent* dans la version anglaise. En common law et en droit civil, ces concepts couvrent les cas où une personne agit pour le compte d'une autre. Pourtant, dans chacun des systèmes juridiques, ces termes ont une étendue particulière. Ainsi, en droit civil, le mandat est une institution spécifiquement encadrée par les articles 2130 à 2185 du *Code civil du Québec* alors que le concept d'*agency* en common law semble avoir une portée plus large ou, du moins, il ne semble pas être l'équivalent le plus approprié.

De fait, lorsqu'une loi fédérale, telle la L.I.R., utilise la paire « mandataire »/*agent*, les quatre auditoires juridiques au Canada sont susceptibles d'interpréter ces notions différemment avec toutes les implications que cela pourrait entraîner sur le plan fiscal. Les civilistes francophones se réfèreront à l'institution du *Code civil* tandis que les civilistes anglophones devront interpréter plutôt le terme *agent* qui, même s'il est utilisé dans le *Code civil*, ne traduit pas comme tel la notion de mandataire. Quant à l'auditoire de common law, celui-ci fera davantage référence à la relation d'*agency* ou encore au sens générique et courant du terme *agent*.

Les études viseront à déterminer si des précisions sont nécessaires dans ce domaine. Les analyses et recommandations sur cette question auront un intérêt en droit domestique mais également au niveau international, puisque l'on retrouve ces mêmes expressions dans plusieurs conventions fiscales.

2.7 Harmonisation et droit international

Les conventions fiscales signées entre le Canada et d'autres pays réfèrent à certains concepts de droit privé tels « employé », « agent », « mandataire », « biens immobiliers », *immovable property*. Selon quel système de droit est-ce que ces termes et expressions doivent être interprétés? Par exemple, s'il est nécessaire de qualifier un résident du Canada et du Québec soit comme un employé ou un agent jouissant d'un statut indépendant, quelles règles de droit sont applicables? Qu'en est-il pour un résident d'une autre province?

Dans le même ordre d'idées, un résident du Canada (au sens de la législation fiscale) peut choisir de mettre en place une entité, en vertu de la législation d'un autre pays, qui est inconnue de la législation du Canada et de ses provinces. Aux fins de la détermination de l'incidence fiscale des transactions impliquant une telle entité étrangère ou inconnue ou du traitement fiscal des revenus provenant d'une telle entité, il convient, en tout premier lieu de la qualifier aux fins du droit fiscal canadien. Quel système de droit doit servir de base à la qualification des entités étrangères? Le droit civil du Québec? La common law? Quels facteurs sont pris en considération dans le choix du système juridique?

Enfin, le processus d'harmonisation de la législation fiscale au droit civil de la province de Québec affectera non seulement la législation fiscale mais également les conventions signées entre le Canada et les autres pays. Y a-t-il des modifications ou précisions à apporter à la *Loi sur l'interprétation des conventions fiscales* afin d'assurer son application efficace dans le cadre de

l'harmonisation de la législation fiscale fédérale? Y a-t-il un impact de l'adoption d'une terminologie dans la législation fiscale interne différente de celle utilisée dans les conventions fiscales?

2.8 Licence

Les lois fiscales fédérales, et particulièrement les lois relatives aux taxes à la consommation, font référence au concept de *licence*. Mais qu'est-ce qu'une *licence*? La common law définit généralement la *licence* comme un acte créant un droit d'utilisation, sans toutefois créer un droit de possession exclusif ni un intérêt dans la propriété :

> « A licence is in the nature of a right or privilege to enter upon and use the grantor's land in a certain manner or for a specified purpose. It is a personal right between the licensor and licensee and does not create any estate or interest in the land. »[71]

Prenons l'exemple de l'alinéa 25*f*) de l'Annexe V de la *Loi sur la taxe d'accise*, qui énumère une série de fournitures exonérées et qui se lit comme suit :

> « La fourniture d'immeubles par un organisme de services publics (sauf une institution financière ou un gouvernement), à l'exclusion des fournitures suivantes :
>
> *f*) les immeubles, sauf les logements provisoires, fournis soit par bail pour une période de moins d'un mois, soit par licence, si la fourniture est effectuée dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise par l'organisme. »

La compréhension de la portée du concept de licence et des différences inhérentes qui le distinguent du bail s'avère dans les circonstances de cette disposition très importante. Dans le cas d'un bail d'une durée d'un mois ou plus, la fourniture est exonérée, alors qu'elle ne l'est pas si l'acte juridique est plutôt qualifié de licence, peu importe sa durée. Dans la province de Québec, lorsqu'un organisme de services publics octroie un tel droit d'utilisation à des contribuables québécois, est-ce que la fourniture du service est exonérée ou taxable en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*? Cette question a été analysée par Revenu Québec, en tant qu'administrateur de la *Loi sur la taxe d'accise* au Québec[72].

La question soumise aux autorités fiscales consistait à savoir si la fourniture par une marina de droits d'amarrage saisonniers — usage d'un ponton d'amarrage pour la saison — était taxable (bail de moins d'un mois) ou exonérée (licence ou bail d'un mois et plus). D'entrée de jeu, Revenu Québec a rejeté la possibilité qu'un immeuble soit fourni par licence au Québec, ce concept y étant inexistant; son analyse a conséquemment porté exclusivement sur le bail. Revenu Québec conclut que le ponton d'amarrage a été fourni par bail d'une durée de plus de 30 jours, de sorte que la fourniture était exonérée. L'extrait pertinent de la lettre d'interprétation est reproduit ci-après :

> « En droit civil, contrairement à ce qui prévaut en common law, le fait que la jouissance d'un bien soit accordée d'une manière exclusive ou pas ne change rien à la qualification du contrat. Les modalités du contrat peuvent différer mais le contrat continuera à se qualifier à titre de contrat de louage.

---

[71] L'Association du Barreau canadien, *Dictionnaire de la common Law : Droit des biens et droit successoral/Canadian Common Law Dictionary: Law of Property and Estates*, Cowansville, Yvon Blais, 1997 (PAJLO).

[72] *CCH Tax Works* (service d'information fiscale électronique sur Internet), Markham (Ont.), CCH Canadian, interprétation technique 98-0102933 — Fourniture de droits d'amarrage saisonniers, 29 septembre 1998.

> D'après les faits soumis, nous sommes d'avis que l'usage saisonnier d'un ponton de mouillage constitue la fourniture par bail d'un immeuble pour une durée de plus d'un mois, laquelle fourniture n'est pas visée par l'exception de l'alinéa *f)* de l'article 25 de la partie VI de l'annexe V de la loi fédérale. Par conséquent, une telle fourniture est exonérée à moins d'être visée par l'une ou l'autre des autres exceptions énumérées à l'article 25 de la partie VI de l'annexe V de la loi fédérale. »

Cet exemple démontre clairement que l'harmonisation du concept de « licence » est essentielle si le législateur désire rétablir une certaine équité entre les contribuables québécois et ceux des provinces de common law.

Conclusion

Le programme d'harmonisation de la législation fiscale prend son envol. Un des principaux objectifs du programme en matière fiscale consiste à apporter des solutions aux problèmes les plus aigus découlant de l'interaction entre la législation fiscale et le droit civil de la province de Québec. En réponse aux commentaires de plusieurs auteurs de la province de Québec, nous pouvons affirmer que les ministères de la Justice et des Finances du Canada, ainsi que l'Agence des douanes et du revenu du Canada, sont sensibles aux particularités du droit de la province de Québec et travailleront de concert avec la communauté fiscale et universitaire afin d'adapter la législation fiscale à la réalité québécoise civiliste francophone et anglophone.

Le ministère de la Justice a dressé, à la lumière de la doctrine et de la jurisprudence récentes, une liste des problèmes d'harmonisation qui nécessitent une attention particulière. Praticiens, professeurs et fiscalistes sont invités à soumettre au ministère de la Justice, par l'entremise du comité de l'APFF créé à cette fin, tout problème d'interaction entre le droit civil de la province de Québec et la législation fiscale fédérale. Les pistes de solutions aux divers problèmes feront l'objet de discussions et de consultations avec tous les intervenants de la communauté fiscale dans le cadre du Colloque portant sur l'harmonisation de la législation fiscale, qui se tiendra à l'automne 2001.